

CÓDIGO TRIBUTARIO – ART. 26 BIS – (ORD. N° 2078, DE 07.07.2022)

Consulta en materia de elusión si la constitución de una sociedad para la prestación de servicios por parte del socio, infringe las disposiciones de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre la aplicación de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario a la creación de una sociedad y prestación de servicios por parte de ésta, en los términos que a continuación se exponen:

I. ANTECEDENTES

El peticionario consulta si puede ser calificado como elusivo que una persona natural que trabaja a honorarios constituya una sociedad, para que ésta emita facturas por los servicios prestados y que, a su vez, la persona natural emita boleta de honorarios a la empresa por sus servicios prestados.

Para efectos de graficar su consulta expone el siguiente ejemplo:

- ✓ *Año 1: Juan trabaja a honorarios y al año gana 1.000, luego en su declaración de impuestos anuales elige gastos presuntos por lo que su base imponible es de $1.000 * 0,7 = 700$.*
- ✓ *Año 2: Para pagar menos impuestos, decide crear una empresa (Juan SpA) y poner los gastos asociados a su trabajo en ésta. Juan SpA emite facturas por 1.000 y registra gastos por 200. Juan emite boletas de honorarios a Juan SpA por 800. Entonces la base imponible de Juan SpA es de $1.000 - 200 - 800 = 0$; y la de Juan es $800 * 0,7 = 560$.*
- ✓ *Con esto, recibiendo el mismo ingreso, reduce su base imponible y paga menos impuestos.*

En atención al tenor de la presentación, se trata de una consulta realizada en carácter de no vinculante, y al amparo de lo dispuesto en el artículo 26 bis del Código Tributario.

II. ANÁLISIS

Según indica el consultante, y aparentemente con el sólo objeto de disminuir la base imponible de impuesto a la renta (impuestos finales), una persona natural constituiría una sociedad para que ésta facture por los servicios personales prestados por la persona natural y descuenta los gastos asociados a la actividad. A su vez, la persona natural emitiría boletas de honorarios por los servicios prestados a través de la sociedad.

Desde el punto de vista normativo, los servicios prestados por un trabajador independiente corresponden a rentas del artículo 42 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), correspondiendo emitir boletas de honorarios electrónicas.

Por su parte, y en atención a lo consultado, la persona natural (trabajador independiente) puede emitir boletas de honorarios a la empresa de la cual es socio, aunque para efectos de su reconocimiento como gasto deben cumplir con las exigencias contenidas en el artículo 31 inciso primero de la LIR¹.

Esto es, pueden rebajarse como gasto aquellos desembolsos que sean necesarios para producir la renta, entendiendo por tales aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio; que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30 de la LIR; pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente; y siempre que se acrediten o justifique en forma fehaciente ante el Servicio.

Precisado lo anterior, y respecto a lo expuesto en su presentación, es necesario advertir algunos elementos que el Servicio podría analizar ante un escenario de fiscalización, en el marco de la norma general anti elusiva dispuesta en los artículos 4° bis y siguientes del Código Tributario.

- a) Ausencia de razones jurídicas o económicas relevantes para el contribuyente o un tercero; o aparente disminución de la base imponible de impuestos finales.

Este Servicio, por medio de la Circular N° 65 del 23 de julio de 2015, ha precisado que nuestra legislación cautela el legítimo derecho de los contribuyentes a organizar sus actividades, actos o negocios afectados con impuestos de la forma en que la autonomía de la voluntad y la libertad contractual lo permitan, considerando además que no toda ventaja tributaria, lograda por el

¹ De conformidad a lo instruido en el apartado 3.7.7 de la Circular N° 53 de 2020.

contribuyente, constituye elusión, sino que para ello es indispensable que haya un abuso de las formas jurídicas o la realización de actos simulados que atentan contra los hechos gravados previstos por el legislador tributario. En este sentido, el legítimo derecho de opción supone que el contribuyente realice un acto jurídico o conjunto de ellos que impliquen una menor carga tributaria o que el acto escogido no genere efecto tributario alguno o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo, siempre que estos efectos estén contemplados por la ley tributaria.

Con todo, frente a una fiscalización, y dependiendo de las circunstancias del caso concreto, especialmente aquellas que se indican en la letra b) siguiente, sería posible abordar la figura expuesta desde dos puntos de vista.

Por una parte, de acuerdo a lo manifestado en la consulta, la constitución de la sociedad tendría como único propósito pagar menos impuestos, sin que se expongan o adviertan otros efectos jurídicos o económicos relevantes, más allá de los meramente tributarios.

Por otro lado, la interposición de una sociedad o una entidad jurídica por parte de la persona natural que presta los servicios permitiría disimular el verdadero monto correspondiente a impuestos finales, al disminuir la base imponible correspondiente al Impuesto Global Complementario del trabajador independiente.

b) Actividad desarrollada por la sociedad, características del servicio prestado, y condiciones pactadas en torno a la prestación de servicio.

En términos generales, ante un escenario de fiscalización dentro del marco de aplicación de la norma general antielusiva, este Servicio observa, entre otras circunstancias, si la actividad de la sociedad constituida por el trabajador independiente comprende efectivamente el desarrollo de otras actividades distintas a los servicios prestados originalmente por la persona natural; si la sociedad aporta un valor agregado al servicio que originalmente era prestado directamente por la persona natural; si la persona natural desarrolla actividades y servicios de carácter personal, interponiendo la sociedad o una entidad jurídica con el sólo objeto de diferir o disminuir su carga tributaria, evaluándose además si la contratación de los servicios referidos se efectúa en consideración a la persona natural que originalmente los prestaba directamente; y, otras circunstancias que permitan determinar si la creación y prestación de los servicios por intermedio de la sociedad responde a razones comerciales, económicas, financieras, patrimoniales y/o administrativas distintas a la razón tributaria expuesta por el consultante.

c) Efecto impositivo.

Conforme lo expuesto precedentemente, si bien la mera constitución de una sociedad para la prestación de servicios ciertamente no merece reproche, al menos a partir de la sola descripción formulada en el Antecedente y vinculado con la letra a) anterior, este Servicio podría – a la luz de la norma antielusiva general– revisar si la interposición de la sociedad tendría como único objeto disminuir indebida o artificialmente la base imponible del Impuesto Global Complementario de la persona natural, ya sea como consecuencia de la menor carga tributaria respecto de servicios que inicialmente prestaba como trabajador independiente, o también por el eventual esquema de gastos alocados a la sociedad, a fin de disminuir indebidamente la tributación en cabeza de dicha sociedad.

Luego, la operación consultada podría ser potencialmente elusiva en los términos dispuestos en los artículos 4° bis y siguientes del Código Tributario.

III. CONCLUSIÓN

La legislación tributaria cautela el legítimo derecho de opción de los contribuyentes, sin embargo, cabe advertir que la interposición de una sociedad o entidad jurídica por parte de una persona natural que presta servicios, con el sólo objeto de disminuir la base imponible de sus impuestos finales, de conformidad a lo previamente expuesto, podría ser considerado elusivo en los términos señalados en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario².

HERNAN FRIGOLETT CORDOVA DIRECTOR
Oficio N° 2078 de 07.07.2022
Subdirección Fiscalización
Oficina Análisis de Elusión

² Oficio 2781 de 2020