

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ARTS. 14, 34, 38 BIS Y 42 N° 2 – LEY SOBRE
IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS, ART. 12 LETRA E N° 8
(ORD. N° 3313 DE 15.11.2022).**

Sociedad por acciones que se transforma en sociedad de responsabilidad limitada.

Se ha solicitado a este Servicio aclarar si es aplicable el artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta a una sociedad por acciones que se transforma en una sociedad de personas para acogerse a las reglas del N° 2 del artículo 42 de la misma ley.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una sociedad por acciones (SpA) compuesta por accionistas personas naturales con profesiones afines ha estado prestando servicios profesionales relacionados con las profesiones de sus accionistas, tributando bajo el régimen establecido en el N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Agrega que dicha SpA se habría transformado en una sociedad de responsabilidad limitada, poniendo término a su actividad afecta al impuesto de primera categoría (IDPC), sin realizar una liquidación de impuestos finales según lo dispuesto en el artículo 38 bis de la LIR, atendido que no habría una disolución ni liquidación del patrimonio social, sino que existiría una continuidad jurídica.

Por lo anterior y luego de efectuar la transformación y poner término a su actividad, la sociedad iniciaría actividades como contribuyente del impuesto único de segunda categoría (IUSC) optando – ahora desde su inicio – por tributar bajo las normas de la primera categoría según lo prescrito en el N° 2 del artículo 42 de la LIR, acogiéndose al régimen establecido en el N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, al que estaba acogida antes de la transformación societaria.

Tras exponer que la transformación no tiene otro objeto que mantener la imagen corporativa de la actual estructura jurídica, evitar los cambios de contratos con clientes y proveedores, así como también mantener los efectos laborales de los trabajadores contratados, las inscripciones y registros necesarios para llevar adelante la labor profesional, solicita confirmar que:

- 1) En el caso expuesto no resultan aplicables las reglas sobre término de giro que regula el artículo 38 bis de la LIR.
- 2) En el caso expuesto no resultan aplicables las normas contenidas en el N° 3 de la letra C) del artículo 14 de la LIR.
- 3) Bajo el nuevo tipo jurídico de la sociedad se cumplirían los requisitos para no quedar afecta a IVA, a contar del 1° de enero de 2023.

II ANÁLISIS

Lo dispuesto en el artículo 38 bis de la LIR se aplica en los casos de término de giro regulados por el artículo 69 del Código Tributario, ya sea que el contribuyente voluntariamente haya dado aviso de término de giro o bien corresponda aplicar las facultades de liquidar o girar impuestos establecidas en el inciso sexto del citado artículo 69.

En cambio, en una transformación societaria¹, si bien el contribuyente modifica su especie o tipo social, subsiste su personalidad jurídica, de suerte que no se verifica un término de giro, sino que lo continúa, aunque bajo un nuevo tipo jurídico, sin dejar de estar afecto a impuestos.

Lo anterior se ve refrendado por el inciso quinto del artículo 69 del Código Tributario, al disponer que, con motivo del cambio de giro o de la transformación de una empresa en una sociedad de cualquier especie, sólo se deban separar los resultados si el contribuyente queda afecto a otro régimen tributario en el mismo ejercicio.

Por consiguiente, respecto del criterio 1) del Antecedente, se confirma que no corresponde aplicar el artículo 38 bis de la LIR cuando una SpA se transforma en una sociedad de responsabilidad limitada.

¹ De acuerdo al N° 13 del artículo 8 del Código Tributario, se entiende por “transformación de sociedades” el cambio de especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica.

En cuanto al criterio 2) del Antecedente, se informa que la hipótesis contenida en el N° 3 de la letra C) del artículo 14 de la LIR sólo se aplica a los casos previstos en la misma norma. Esto es, a aquellas empresas obligadas a determinar su renta efectiva con contabilidad completa acogidas a la letra A) del artículo 14 de la LIR y que opten por sujetarse a lo dispuesto en el N° 1 de la letra B) del mismo artículo o al artículo 34 de la LIR².

En el caso consultado, la SpA se encontraba acogida al N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR y luego de la transformación societaria continuará en dicho régimen, por lo que no corresponde aplicar las reglas de cambio de régimen contenidas en el N° 3 de la letra C) del artículo 14 de la LIR, confirmándose el criterio 2) de su consulta.

En cuanto al criterio 3) del Antecedente, de la presentación se desprende que la transformación societaria tiene como propósito cumplir los requisitos para calificar como sociedad de profesionales para los efectos de acogerse a la exención de IVA contenida en el nuevo texto del N° 8 de la letra E del artículo 12 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), tras las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.420.

En efecto, la Ley N° 21.420 modificó³, a contar del 1° de enero de 2023⁴, el concepto de hecho gravado “servicio”, contenido en el N° 2°) del artículo 2° de la LIVS, eliminando de ella el requisito que la remuneración del servicio provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 de la LIR.

A contar de la fecha indicada, se gravará con IVA toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración.

Sin perjuicio de lo anterior, la Ley N° 21.420 amplió⁵ la exención contenida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, extendiéndola a los ingresos generados por las sociedades de profesionales referidas en el párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 de la LIR, aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría⁶.

Luego, independientemente de los servicios o asesorías profesionales que presten este tipo de sociedades, en los términos del párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 de la LIR y la tributación que los afecte (impuesto de primera categoría o el impuesto final que corresponda), sus prestaciones se encontrarán exentas de IVA.

Precisado lo anterior, conforme a las instrucciones administrativas impartidas por este Servicio⁷ sobre las sociedades de profesionales, para calificar como tales se deben reunir una serie de requisitos⁸ y formalidades, sin que sea necesario para acceder a tal calificación poner término a una actividad anterior para volver a iniciar la misma actividad bajo las reglas del N° 2 del artículo 42 de la LIR.

Por consiguiente, en la medida que la sociedad resultante de la transformación cumpla los requisitos y formalidades para calificar como sociedad de profesionales, le será aplicable la exención establecida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, cuestión entregada a revisión de las respectivas instancias de fiscalización.

Finalmente, este Servicio instruyó⁹ que el hecho que una sociedad se reorganice o reestructure para tributar como sociedad de profesionales para quedar exenta de IVA por sus servicios, en sí mismo, no configura abuso o simulación en los términos del artículo 4° bis y siguientes del Código Tributario, sin perjuicio que las circunstancias concretas del caso puedan modificar esta afirmación.

² Ver instrucciones en la Circular N° 73 de 2020.

³ N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

⁴ Inciso primero del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

⁵ Letra a) del N° 2 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

⁶ De acuerdo a la redacción vigente a partir del 1° de enero de 2023, estarán exentos 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 N° 2 del artículo 42 de la LIR, aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría.

⁷ Ver Circulares N° 21 de 1991, N° 43 de 1994 y N° 50 de 2022. Ver también Oficios N° 697 de 2008; N° 1424, N° 1443 y N° 1511 todos de 2022.

⁸ Conforme con la Circular N° 50 de 2022, para calificar como sociedad de profesionales se deben cumplir los siguientes requisitos:

a) Debe tratarse de una sociedad de personas.

b) Su objeto exclusivo debe ser la prestación de servicios o asesorías profesionales.

c) Estos servicios deben ser prestados por intermedio de sus socios, asociados o con la colaboración de dependientes que coadyuven a la prestación del servicio profesional.

d) Todos sus socios (sean personas naturales u otras sociedades de profesionales) deben ejercer sus profesiones para la sociedad, no siendo aceptable que uno o más de ellos solo aporte capital.

e) Las profesiones de los socios deben ser idénticas, similares, afines o complementarias.

⁹ Circular N° 50 de 2022.

También instruyó¹⁰ que los contribuyentes que se reorganicen o reestructuren para tributar como sociedad de profesionales y aquellos que, cumpliendo con los requisitos para constituirse como tales, no lo hubiese hecho de acuerdo con lo instruido en la Circular N° 21 de 1991, podrán de manera extraordinaria y por única vez acogerse a dicha normativa para efectos de tributar como sociedad de profesionales conforme a las normas de la primera categoría (y así quedar exenta de IVA por sus servicios), a través del procedimiento que este Servicio establecerá mediante resolución.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) No corresponde aplicar el artículo 38 bis de la LIR en el caso de una transformación societaria donde una SpA se transforma en una sociedad de responsabilidad limitada, por no verificarse en la especie un cese de actividades en los términos del artículo 69 del Código Tributario.
- 2) No corresponde aplicar las reglas de cambio de régimen contenidas en el N° 3 de la letra C) del artículo 14 de la LIR en la transformación de una sociedad acogida al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR.
- 3) Solo en la medida que la sociedad cumpla los requisitos para calificar como una sociedad de profesionales, podrá beneficiarse de la exención contemplada en el N° 8) de la letra E) del artículo 12 de la LIRS, vigente a contar del 1° de enero de 2023.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 3313 del 15-11-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos

¹⁰ Circular N° 50 de 2022.