

**VENTAS Y SERVICIOS – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 2 N° 2, ART. 12
LETRA E N° 8 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 42 N° 2 – CÓDIGO
CIVIL, ART. 764 – LEY N° 21.420 (ORD. N° 889, DE 21.03.2023)**

Consulta si califica como sociedad de profesionales sociedad en que los socios dan en usufructo sus derechos sociales.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el cumplimiento de los requisitos para calificar como sociedad de profesionales en caso que los socios de dicha persona jurídica entreguen en usufructo sus derechos sociales.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, a propósito de las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.420 en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) y el concepto de sociedad de profesionales, así como las normas legales pertinentes, en lo fundamental, solicita confirmar si:

- 1) Puede calificar como sociedad de profesionales una sociedad de personas sobre cuyos derechos sociales se haya constituido un usufructo.
- 2) La constitución de un usufructo sobre los derechos en una sociedad de profesionales no puede ser calificado a priori como un esquema elusivo, teniendo que revisarse caso a caso la potencial existencia de abuso de las formas jurídicas o simulación.

II ANÁLISIS

Como es de su conocimiento, junto con modificar¹ el concepto de hecho gravado “servicio”, contenido en el N° 2°) del artículo 2° de la LIVS, la Ley N° 21.420 amplió² la exención establecida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, extendiéndola a los ingresos de las sociedades de profesionales referidas en el párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría.

De acuerdo con el N° 2 del artículo 42 de la LIR y las instrucciones impartidas por este Servicio³ sobre la materia, las rentas percibidas por los profesionales en el desempeño libre e independiente de sus respectivas especialidades, entre otras actividades, se clasifican como de la segunda categoría.

En ese limitado contexto, y para fines tributarios, la ley permite considerar como de segunda categoría las rentas obtenidas por las denominadas sociedades de profesionales, siempre que reúnan ciertos requisitos⁴, sin perjuicio que puedan optar por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría.

En cualquier caso (personas naturales profesionales o sociedades de profesionales), el factor preponderante en la obtención de los ingresos por parte de los contribuyentes de la segunda categoría, en cuanto rentas del trabajo, es el esfuerzo físico o intelectual, por sobre el empleo de capital.

Precisado lo anterior, y de acuerdo con el artículo 764 del Código Civil, se tiene presente que el usufructo es un derecho real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de

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

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

³ Circulares N° 21 de 1991.

⁴ De acuerdo a 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.

conservar su forma y substancia, y de restituirla a su dueño, si la cosa no es fungible; o con cargo de volver igual cantidad y calidad del mismo género, o de pagar su valor, si la cosa es fungible.

Considerando lo anterior y que bajo nuestro sistema tributario las sociedades de profesionales, siendo personas jurídicas, se clasifican como contribuyentes de la segunda categoría, es especialmente relevante el elemento del trabajo, tanto en la sociedad misma, como en sus socios.

En efecto, dado que el ejercicio de una profesión es atributo sólo de las personas, en el caso de las sociedades de profesionales es menester que sus socios (todos profesionales), en definitiva, obtengan (a través de la sociedad de profesionales) rentas clasificadas en la segunda categoría como consecuencia de prestar asesorías o servicios profesionales.

En este sentido, este Servicio ha precisado⁵ 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 – esto es, 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, 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 derecho real y no como consecuencia de su trabajo personal.

En consecuencia, la constitución de un usufructo sobre los derechos sociales impide que una sociedad pueda ser calificada tributariamente como sociedad de profesionales.

Conforme lo anterior, es innecesario referirse a la consulta 2) del Antecedente.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) Una sociedad de personas sobre cuyos derechos sociales se haya constituido un usufructo no puede calificar como sociedad de profesionales para efectos tributarios.
- 2) Estese a lo concluido precedentemente.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 889, de 21.03.2023
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

⁵ Oficio N° 228 de 2023.