

IVA EN LOS SERVICIOS, AÑO 2023

Antecedentes

La ley 21.420 publicada el 4 de febrero de 2022, redujo y eliminó franquicias tributarias, modificó una serie de textos legales, entre los que se encuentran la Ley sobre Impuesto a la Renta ("LIR"); la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones y la Ley sobre Impuesto al Valor Agregado ("ley de IVA"), entre otras.

La modificación a Ley de IVA eliminó de la definición de servicio la referencia a los numerales 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por lo cual, a partir del 1° de enero de 2023, la regla general es que todos los servicios estén gravados con IVA, salvo que se declaren exentos en virtud de norma expresa.

Un servicio queda afecto a IVA si se cumplen los siguientes requisitos copulativos:

- i. Debe existir una **acción o prestación**, ya sea habitual o esporádica;
- ii. Que exista **pago de un interés, prima, comisión** o cualquier otra forma de remuneración;
- iii. El servicio debe provenir del **ejercicio de las actividades comprendidas en los No. 3 y 4 del artículo 20 de la LIR¹**;
- iv. El **servicio debe ser prestado o utilizado en Chile**.

¹ Los numerales 3 y 4 del artículo 20 de la LIR señalan:

"3° Las rentas de la industria, del comercio, de la minería y de la explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas, compañías aéreas, de seguros, de los bancos, asociaciones de ahorro y préstamos, sociedades administradoras de fondos, sociedades de inversión o capitalización, de empresas financieras y otras de actividad análoga, constructora, periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones."

"4° Las rentas obtenidas por corredores, sean titulados o no, sin perjuicio de lo que al respecto dispone el N° 2° del artículo 42°, comisionistas con oficina establecida, martilleros, agentes de aduanas, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario y aduanero, y agentes de seguros que no sean personas naturales; colegios, academias e institutos de enseñanza particulares y otros establecimientos particulares de este género; clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares y empresas de diversión y esparcimiento."

OFICINAS SANTIAGO - CHILE

Casa Matriz: Avda. Los Conquistadores 1700, pisos 11 y 26, Providencia
Fono: (56) 225 446 800 - E-mail: monttcia@monttcia.cl
Avda. Los Conquistadores 1.700 Piso 6, Providencia
Fono: (56) 225 446 800 - E-mail: litiga@monttcia.cl
Avda. Pedro Montt 1771, Oficina 12
Fonos: (56)225 518 172 – 225 510 063 – Email:penal@monttcia.cl

SUCURSALES EN REGIONES

Copiapó: Calle Chañarillo 831 Depto. 1003 - Cel: (56) 977 666 729
Campos N° 363, oficina 55, Edificio Esmeralda, Rancagua
Fono: (56) 722 221 952
Puerto Montt: O'Higgins 167, Oficina 705 - Fono: (56) 652 263 760

SUCURSALES EN EL EXTERIOR

Argentina: Paraná 830, piso 2 y 3 - Fono: (54-11) 4816 8806
C.A.B.A. - Buenos Aires.
Mendoza Sur 769 - Fono: (54-26) 4420 3596 - San Juan.
Brasil: Alameda Campinas, 463 - Conj. 01 C - Edificio Columbus
Jd. Paulista / SP - CEP 01404-000 / Fono: (55-11) 3142-9830
Sao Paulo.
Bolivia: Calle Cochabamba esq. Saavedra. Centro Empresarial
Torres Cainco, Ed. La Vitalicia Piso 2, Oficina 4
Fono: (591-3) 322 4752 - Santa Cruz.
E-mail: monttcia@monttcia.com.bo.

Canada: First Canadian Place, 100 King Street West - Suite 5600.
Toronto, ON - MSX 1C9 Fonos: 1-416-479-5442 y 1-416-479-5448.
Colombia: Carrera 10 N° 96-25 Oficinas 611 y 612, Chico Reservado
Fono: (57-1) 702 2256 - Bogotá.
Ecuador: Av. Mariana de Jesús Oe 3-78 y Ulloa, Edificio Mariana Plaza,
Piso 6, Ofic. 6-B, Quito. Fono: (593-2) 351 9040.
México: Av. Insurgentes Sur N° 1863, Oficinas 304,
Colonia Guadalupe Inn, Código Postal 01020 Alcaldía Álvaro Obregón
Tels.: (55) 52 06 75 27, (55) 56 61 91 22 y (55) 56 61 91 24, Ciudad de Mexico.
Paraguay: Roque Centurión Miranda 1625 c/ Avda. San Martín,
Edificio Studio Park, Piso 4, Asunción. Fono: (595-21) 661 504
Perú: Calle Dionisio Derteano 184 Oficina 603, San Isidro,
Lima Perú Fono: (51-1) 422 8989



A través de la letra b) del No. 2 del artículo 6 de la Ley 21.2420 se agrega un nuevo numeral 20 a la letra E del artículo 12 de la Ley de IVA, estableciendo así una nueva exención a los servicios, prestaciones y procedimientos de salud ambulatorios, que se proporcionen sin alojamiento, alimentación o tratamientos médicos para recuperar la salud propios de prestadores institucionales de salud, tales como hospitales, clínicas o maternidades. Esta exención incluye el suministro de los insumos y medicamentos, efectuados en la ejecución del servicio ambulatorio, siempre que sean utilizados y consumidos en dicho procedimiento e incluidos en el precio cobrado por la prestación. Cabe precisar que el legislador estableció que los servicios de laboratorio no se incluyen en esta exención.

El literal a) del No. 2 del artículo 6 de la Ley 21.420 se amplía la exención establecida en el numeral 8 de la letra E del artículo 12 de la ley de IVA, la cual deja exentos los ingresos mencionados en los artículos 42 y 48 de la LIR, señalando que quedarán comprendidos en la referida exención los ingresos de las sociedades de profesionales referidas en el artículo 42, No. 2 de la LIR, aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría.

De esta forma, pasan a tomar relevancia las sociedades de profesionales, las cuales deben cumplir con determinados requisitos para conformarse como tales, especificados en la Circular No. 21 de 1991, y ratificados por la Circular No. 50 de 2022, a saber:

- i. Debe tratarse de una **sociedad de personas** (esto es, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad colectiva civil. No puede ser sociedad anónima o sociedad por acciones);
- ii. Su **objeto exclusivo** debe ser la prestación de servicios o asesorías profesionales;
- iii. Los servicios deben ser **prestados por intermedio de sus socios**, asociados o con la colaboración de dependientes que coadyuven a la prestación del servicio profesional;
- iv. **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;
- v. Las **profesiones de los socios deben ser idénticas, similares, afines o complementarias**.

El SII interpretó que, en principio, 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 conclusión. De esta forma, dichos contribuyentes 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 la normativa señalada en la Circular No. 21 de 1991 (sección 2.3.3) con el objeto de ejercer su opción de tributar conforme a las normas de la primera categoría.

En el inciso segundo del artículo 8 de las disposiciones transitoria de la Ley 21.420, se establece que las modificaciones incorporadas a la ley de IVA a los servicios y exenciones, **no se aplicarán respecto de servicios comprendidos en licitaciones del Estado y compras públicas que hayan sido adjudicadas o contratadas con anterioridad al 1° de enero de 2023.**

Jurisprudencia Administrativa

El Sii ha emitido una serie de pronunciamientos sobre la aplicación del IVA los servicios que resultan de interés.

- El **oficio 1443** de 29 de abril de 2022 señala que una sociedad debe emitir por sus servicios una boleta o factura de ventas o servicios no afectos o exentos de IVA, sin perjuicio de que si se constituye formalmente como una sociedad de profesionales afecta a la primera categoría, le correspondería emitir boletas de honorarios.
- El **oficio 1479** de fecha 3 de mayo de 2022 concluye que servicios de tratamiento estético no están afectos a IVA (al año 2022), sin embargo, a partir del 1 de enero de 2023 quedarán afectos a dicho tributo ya que los servicios que presta un centro de estética no califican como prestados por un establecimiento análogo a un hospital o a una clínica, ya que las prestaciones consistirían básicamente en tratamientos de tipo ambulatorio, que no implican atención profesional médica y de enfermería continua para recuperar la salud.
- El **oficio 1511** de 6 de mayo de 2022, complementando el **oficio 1424** del mismo año, señala que una sociedad por acciones no puede considerarse como sociedad de profesionales. De ello se concluye que una sociedad por acciones que preste servicios profesionales estará siempre afecta a IVA.

MONTT Y CIA. S.A.

ABOGADOS

- El **oficio 1648** de fecha 20 de mayo de 2022 indica que una sociedad de responsabilidad limitada, que presta conforme a su objeto social asesorías o servicios profesionales, cumpliendo los requisitos que exige la norma, calificará como una sociedad de profesionales de conformidad al No. 2 del artículo 42 de la LIR, siendo irrelevante para este efecto, que dicha sociedad previamente haya sido una sociedad por acciones. Agrega que el ejercicio de la opción que contempla el párrafo tercero del No. del artículo 42 de la LIR es irreversible, por lo cual, una sociedad de profesionales que ha optado por declarar las rentas conforme a las normas de la primera categoría no puede volver a declarar conforme a las normas de la segunda categoría concluyendo que una sociedad de responsabilidad limitada clasificada como sociedad de profesionales, podrá participar en otras sociedades de profesionales que presten los mismos servicios profesionales expresados en el objeto social de la sociedad que integran, u otros servicios profesionales afines o complementarios a los primeros, sin que esta pierda esta naturaleza o calidad tributaria por el solo hecho de tener a una sociedad de responsabilidad limitada como socia.
- El **oficio 1677** de fecha 25 de mayo de 2022 señala que una empresa de asesorías profesionales en economía, estudios de mercado y estrategias, entre otros, las cuales se materializan por medio de la entrega de informes quedará afecta a IVA, a menos que dichos servicios sean prestados por una sociedad de profesionales conforme al N° 8) de la Letra E del artículo 12 de la LIVS, modificado por la letra b) del N° 2 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.
- El **oficio 1775** de fecha 31 de mayo de 2022 señala, a propósito de la exención de IVA contemplada en el artículo 8 transitorio de la ley 21.420 respecto de las licitaciones del “Estado”, que bajo el concepto de “Estado” deben comprenderse los órganos de la administración del Estado, que, de acuerdo al inciso segundo del artículo 1° de la Ley N° 18.575, de Bases Generales de la Administración del Estado, la administración del Estado está constituida por los Ministerios, las Intendencias, las Gobernaciones y los órganos y servicios públicos creados para el cumplimiento de la función administrativa, incluidos la Contraloría General de la República, el Banco Central, las Fuerzas Armadas y las Fuerzas de Orden y Seguridad Pública, los Gobiernos Regionales, las Municipalidades y las empresas públicas creadas por ley. El **oficio 2720** de fecha 7 de septiembre de 2022 señala que si se trata de servicios comprendidos en licitaciones del Estado y compras públicas que hayan sido

adjudicados o contratados con anterioridad al 1 de enero de 2023, mantendrán su tributación vigente a la fecha de su adjudicación o contratación, según corresponda. El **oficio 3642** de fecha 21 de diciembre de 2023 extiende esta exención a los subcontratistas del proveedor del Estado, al concluir que se "comprenden" dentro de la licitación, para los efectos de aplicar lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 8 transitorio de la Ley 21.420, las empresas que presten servicios o sean proveedoras de la empresa subcontratista, que cumplan a cabalidad los requisitos legales y administrativos para entenderse "comprendidos" en la licitación adjudicada. En este mismo orden de ideas, el **oficio 3074** de fecha 19 de octubre de 2022 señala que el tratamiento especial establecido en el inciso segundo del artículo 8 transitorio de la Ley 21.420 no solo se extiende al adjudicatario, sino que también a los proveedores de este último, en la medida que los servicios subcontratados sean estrictamente necesarios para la ejecución de la licitación o compra pública y puedan, por tanto, entenderse "comprendidos" en la licitación o compra pública adjudicada o contratada con anterioridad al 1 de enero de 2023, agregando además que cuando el adjudicatario soporte IVA en la adquisición de bienes o utilización de servicios para efectuar las prestaciones contenidas en las licitaciones o contratos respectivos, deberá registrar dicho impuesto como IVA no recuperable, pudiendo utilizarlo como costo o gasto, según corresponda, si fuera procedente.

- El **oficio 1963** de 23 de junio de 2022 señala que los servicios de ingeniería y actividades conexas de consultoría técnica, los que no se encontraban gravados con IVA hasta la vigencia de las modificaciones legales introducidas por la Ley No. 21.420, A contar del 1 de enero de 2023 se encontrarán gravados con IVA, a menos que sean prestados por una sociedad de profesionales.
- El **oficio 2411** de fecha 11 de agosto de 2022 señala respecto de consulta si las clínicas dentales están incluidas en la exención de IVA contenida en el nuevo No. 20 de la letra E del artículo 12 de la Ley de IVA, introducido por la Ley No. 21.420, respecto de los servicios ambulatorios de salud que se proporcionen sin alojamiento que, a contar del 1° de enero de 2023, en la medida que la actividad desarrollada consista únicamente en servicios, prestaciones y procedimientos de salud ambulatorios, en este caso, servicios odontológicos y que aquéllos se encuentren comprendidos en la nómina antes referida, dichos servicios se encontrarán exentos de IVA. Sin embargo, esta exención no alcanza a los servicios que sean propios de laboratorios.

MONTT Y CIA. S.A.

ABOGADOS

- El **oficio 3199** de 3 de noviembre de 2022 señala que los servicios de asesoría y consultoría en seguridad industrial que presta una empresa recurrente se encontrarán gravados con IVA a contar del 1 de enero de 2023, como consecuencia de la modificación del concepto de "servicio" incorporado por la Ley No. 21.420. Sin perjuicio de las referidas modificaciones, se mantiene vigente la exención de IVA establecida en el No. 4 del artículo 13 de la ley de IVA, para las actividades de capacitación, cumpliendo los requisitos de procedencia, por lo tanto a contar del 1 de enero de 2023, la empresa deberá determinar la proporcionalidad de crédito respecto del IVA de utilización común que soporte en el desarrollo de sus actividades.
- El **oficio 3460** de 28 de noviembre de 2022 señala que las rentas provenientes de la actividad de los notarios, sea que se presten como personas naturales u organizados a través de sociedades de profesionales se encontrarán exentas de IVA a partir del 1° de enero de 2023, por aplicación de la exención contenida en el N° 8 del artículo 12 de la ley de IVA.
- El **oficio 3308** de 15 de noviembre de 2022 concluye que los servicios veterinarios podrán estar no afectos a IVA si se prestan por una sociedad de profesionales, conclusión similar se contiene en el **oficio 3367** de 17 de noviembre de 2022 respecto de servicios de cobranza judicial y el **oficio 3312** de fecha 15 de noviembre de 2022 respecto de servicios médicos, los que por regla general se encontrarán gravados con IVA a partir del 1 de enero de 2023, de acuerdo al nuevo concepto de hecho gravado "servicio". Dichos servicios, a partir de la misma fecha y cumpliendo los requisitos, podrán encontrarse exentos por calificar como servicios, prestaciones y procedimientos de salud ambulatorios de acuerdo al nuevo No. 20 de la letra E del artículo 12 de la ley de IVA o por tratarse de servicios médicos prestados a través de sociedades de profesionales de acuerdo al nuevo texto del No. 8 de la letra E del artículo 12 de la ley de IVA.
- Por otra parte el **oficio 3541** de fecha 7 de diciembre de 2022 concluye que servicios de diversión y esparcimiento continuarán afectos a IVA a partir del 1° de enero de 2023, debiendo la sociedad emitir facturas afectas a IVA por los servicios prestados en el desarrollo de su giro.



Conclusión

A partir de 2023 la mayor parte de los servicios quedan afectos a IVA. Sin embargo, ciertos servicios podrán quedar exentos de IVA dependiendo de quién sea el prestador (sociedad de profesionales) o si el cliente es el Estado siempre el contrato o licitación haya tenido lugar antes del 1 de enero de 2023. El Servicio de Impuestos Internos ha emitido una serie de pronunciamientos que facilitan la interpretación y aplicación de la nueva normativa.



Santiago Montt Vicuña
Abogado



Omar Morales Carrasco
Abogado

MONTT Y CÍA S.A.
Santiago, 3 de enero de 2023