

**N° 184**  
**AÑO LVI**  
**JULIO - DICIEMBRE**  
**1988**



# **REVISTA DE DERECHO**

**UNIVERSIDAD DE  
CONCEPCIÓN**

**Facultad de  
Ciencias Jurídicas  
y Sociales**

## SITUACION TRIBUTARIA DE LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES

ELIZABETH EMILFORK S.  
Prof. de Derecho Económico  
Universidad de Concepción

### I. ¿QUE DEBE ENTENDERSE POR SOCIEDAD DE PROFESIONALES?

Antes de la reforma introducida por la ley 18.682 (D.O. 31.XII.87), el artículo 42 de la LIR incluía, entre los contribuyentes de segunda categoría, a las "sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales". Advertía, además, la norma que no quedarían comprendidas dentro de este régimen tributario "las rentas de sociedades de profesionales que exploten establecimientos tales como clínicas, maternidades, laboratorios u otros análogos, ni de las que desarrollen algunas de las actividades clasificadas en el artículo 20".

Al tenor de esta disposición, el Servicio de Impuestos Internos, en la Circular N° 113 de 04.09.75, señaló los requisitos que deben concurrir para que una sociedad pueda ser considerada de "profesionales" sujeta al régimen de la segunda categoría. Ellos son:

a) Debe tratarse de una sociedad de personas; las personas que integran la sociedad pueden ser naturales o una o más sociedades de profesionales. En consecuencia, las sociedades anónimas o las de profesionales en que uno o más de sus socios sea una sociedad anónima no quedan clasificadas en la segunda categoría.

Desde este punto de vista, es necesario tener presente que conforme a la Circular 113 en comentario, las comunidades, las sociedades de hecho y los profesionales que se organicen en grupos, ingresando los honorarios a un fondo común que se distribuye proporcionalmente entre cada uno de ellos, no configuran una sociedad de profesionales sino una comunidad.

De lo expuesto se desprende que, conforme al criterio administrativo, para que un grupo de profesionales pueda quedar sometido al régimen tributario de las "sociedades de profesionales" es necesario que se encuentren legalmente constituidas como tal. Resulta por tanto curioso el planteamiento contenido en el oficio 2.594 de 12.05.76<sup>1</sup> conforme al cual "una cooperativa de trabajo en que todos sus socios sean profesionales, cuyo objeto sea prestar servicios o asesorías profesionales por intermedio de la totalidad de los socios, es una sociedad de profesionales...".

b) Los socios, personas naturales, deben ser profesionales. "En otras palabras, deben tener la aptitud o

<sup>1</sup> Contreras, Hugo y Leonel González. *El impuesto a la renta*, 1984, pág. 976.

el título que los habilita para ejercer el servicio o actividad al que estén dedicados y que se expresa o cumple en el objetivo social"<sup>2</sup>.

El Servicio de Impuestos Internos otorga a la expresión "profesional" un sentido amplio, así comprende no sólo las rentas de "profesionales liberales" cuyo título lo otorga alguna universidad del Estado, sino también aquellas obtenidas por personas que se encuentran en posesión de algún título profesional que los habilita para desarrollar alguna profesión, técnica u oficio". A modo de ejemplo, señala: arsenaleras, auditores, constructores, contadores, enfermeras, kinesiólogos, matronas, dibujantes técnicos, oculistas, practicantes, mecánicos dentales, prácticos agrícolas, profesionales del ramo de peluquerías, podólogos, técnicos laborantes, técnicos profesionales no universitarios, etc.<sup>3</sup>.

Vale la pena destacar que conforme al párrafo A transcrito, la posesión del título profesional sería determinante para la calificación; sin embargo, hemos visto que en el párrafo B de la misma circular, las expresiones utilizadas son "aptitud o título que los habilite...", ¿podría entonces ser socio de una sociedad de profesionales una persona carente de título profesional?

El oficio 5617 de 28.08.80<sup>4</sup> sostiene que "una sociedad de hecho constituida por un profesional colegiado y una persona sin título profesional, con el fin de explotar un estudio contable no queda sujeta a la tributación en base al impuesto establecido en el art. 42 N° 2 de la ley, en atención a que carece de uno de los requisitos esenciales, esto es, el de no estar formada por profesionales en su totalidad".

En nuestra opinión, la respuesta a la interrogante planteada y la solución a la aparente contradicción detectada en el criterio administrativo se encuentra en la misma Circular 113 en cuanto señala: "Por profesional debe entenderse la persona que tenga un título o esté habilitada para ejercer una actividad determinada, según las normas de cada colegio o actividad profesional"<sup>5</sup>; en consecuencia, no hay obstáculos para que alguno de los socios carezca de título siempre que conforme a la normativa de la profesión de que se trate se encuentre habilitado para el ejercicio profesional.

c) Conforme al art. 42 inc. penúltimo, el objeto *exclusivo* de la sociedad debe ser la prestación de servicios o asesorías profesionales. Nótese que la exigencia de exclusividad en el objeto social determina que aquellas sociedades que realicen conjuntamente cualquier otra actividad distinta de la señalada, no puede ser calificada como sociedad de profesionales, y por ende no puede acogerse, por la totalidad de sus rentas, al régimen tributario que las regula.

Con mayor razón, el inc. final del texto citado margina también de este régimen tributario a aquellas sociedades que desempeñen algunas de las actividades clasificadas en el art. 20 de la ley, es decir, de primera categoría.

Por aplicación de estas normas, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que una sociedad formada por profesionales que prestan servicios consistentes en estudios de factibilidad técnico-económica, antecedentes básicos para el desarrollo de obras de ingeniería y estudio de proyectos, sin que tales prestaciones comprendan la ejecución misma de las obras, quedaría afecta a la tributación de segunda categoría; sin embargo, atendido que también realiza trabajos consistentes en reparaciones de inmuebles por suma alzada, gestión que genera ingresos clasificados en el N° 3 del art. 20, la situación tributaria de dicha sociedad se sustrae a las normas de la segunda categoría, quedando gravadas en virtud del N° 3

<sup>2</sup>Circular 113, párrafo B N° 3.

<sup>3</sup>Circular 113, párrafo A.

<sup>4</sup>Contreras, González. 1984, pág. 980.

<sup>5</sup>Circular 113, párrafo A.- 1.)

del art. 20, respecto de las reparaciones, y del N° 5 del mismo artículo respecto de los servicios profesionales<sup>6</sup>.

El inciso final del art. 42 se refiere expresamente a aquellas sociedades de profesionales que exploten establecimientos tales como clínicas, maternidades, laboratorios y otros análogos; actividades todas enumeradas en el N° 4 del art. 20. Sin duda el legislador quiso esclarecer que aun cuando tales prestaciones sean efectuadas por una sociedad de profesionales prevalece el impuesto de primera categoría.

Sin embargo, y no obstante la afirmación categórica de la ley, el Servicio de Impuestos Internos, en la Circular N° 153 de 29.11.77, considerando el "esquema del citado cuerpo legal (LIR) y la filosofía que inspiró la clasificación de las rentas en dos categorías" (predominio del capital o del trabajo), acepta que médicos laboratoristas y químicos farmacéuticos que operen en forma individual, en comunidad o en sociedad en el ejercicio de sus respectivas profesiones en establecimientos de su propiedad denominados "laboratorios clínicos", pueden ser considerados contribuyentes de segunda categoría. A tal efecto señala que la clasificación en primera o en segunda será una cuestión de hecho que se determinará en cada caso, señalando pautas que permitan efectuar la calificación. Estas pautas evidentemente apuntan a determinar el predominio del trabajo por sobre el capital.

d) Todos los profesionales socios de la sociedad deben intervenir personalmente en la prestación de los servicios. Desde el punto de vista de la escritura social, esta exigencia implica que todos los socios deben aportar trabajo; en consecuencia no configura una sociedad de profesionales, para efectos tributarios, aquella en que uno o más de sus socios sólo aporte capital.

La circunstancia que las prestaciones deban ser efectuadas personalmente por los socios no impide que dependientes coadyuven a la prestación de los servicios; o que contraten a tal efecto "otros profesionales de la misma especialidad de los socios o asociados o de otra que sea afín o complementaria de la de éstos", así como personal administrativo.

La posibilidad de contratar otros profesionales debe entenderse en el sentido de colaboración a la labor desempeñada por los socios y no al reemplazo de la misma; utilizando las expresiones de la Circular N° 153 de 1977 antes citada: "No será admisible que el propietario o los propietarios del laboratorio clínico se valgan de otros profesionales habilitados para la ejecución de los análisis y exámenes especializados, aunque cuenten con el título profesional correspondiente, porque en esta situación no hay predominio del elemento 'trabajo profesional' de dicho propietario o propietarios".

## II. RÉGIMEN TRIBUTARIO NORMAL O REGLA GENERAL APLICABLE A LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES Y A SUS SOCIOS

A partir de la Ley 18.682 (D.O. 31.XII.87), las sociedades de profesionales se encuentran facultadas para mantener sus rentas clasificadas dentro de la segunda categoría —lo que constituye la norma general— u optar por tributar conforme al régimen aplicable a los contribuyentes de la primera categoría.

En consecuencia, si la sociedad no ejerce la opción en los plazos y condiciones que más adelante se analizarán, se entiende sometida al régimen general en las condiciones que pasamos a describir.

### 1. Situación tributaria de la sociedad

a) De acuerdo con el art. 68 b) e inciso final, están obligadas a llevar contabilidad completa, a menos que hayan sido expresamente facultadas por el Servicio para acogerse a un sistema de contabilidad simplificada.

<sup>6</sup>Oficio 9198 en Contreras, González. 1984, op. cit., pág. 979.

Para la determinación de la renta líquida imponible deben considerar, conforme a las disposiciones de los arts. 50 y 51, los ingresos brutos percibidos en el ejercicio, debidamente actualizados conforme a la variación del IPC por el período correspondiente con desfase de un mes.

De acuerdo con la Circular N° 113 no deben incluirse "aquellas sumas recibidas de sus clientes destinadas a subvenir al financiamiento de determinados gastos que se efectuarán por cuenta de éstos y que estén sujetas a la correspondiente rendición de cuentas"; como asimismo, las sumas recibidas en calidad de reembolso de gastos siempre que los pagos y reembolsos se comprueben con documentación fidedigna y puedan individualizarse en forma detallada y no global o estimativa.

De los ingresos brutos se deducirán los gastos necesarios en que se haya incurrido para generar la renta. La ley se remite en esta materia a la norma del art. 31 sobre gastos necesarios aplicable a los contribuyentes de primera categoría, en cuanto sean pertinentes. Atendido que en la segunda categoría se consideran los ingresos brutos percibidos, los gastos cuya deducción se autoriza deben encontrarse pagados durante el ejercicio. La rebaja procede, al igual que en los ingresos, debidamente actualizada.

En especial y conforme al art. 50 "... procederá la deducción de las imposiciones que los socios efectúen en forma independiente a una institución de previsión social"<sup>7</sup>.

b) Al haberse derogado el impuesto de segunda categoría, las sociedades de profesionales que se mantengan en este sistema no se encuentran afectadas por el impuesto a la renta, sin perjuicio del Global Complementario que corresponda a sus socios.

c) De acuerdo con el art. 84 letra b) la sociedad se encuentra obligada a efectuar pagos provisionales mensuales (ppm) con tasa del 10% aplicada sobre los ingresos brutos percibidos mensualmente, a menos que haya operado la retención del art. 74 a que nos referiremos en el párrafo siguiente.

d) Los honorarios percibidos de los contribuyentes enumerados en el art. 74 se encuentran afectos a una retención del 10%.

e) Finalmente, y conforme a las instrucciones impartidas por el S.I.L., las sociedades de profesionales aun cuando no se encuentran afectas a impuesto deben presentar el formulario de declaración anual de renta para los efectos de declarar y poner a disposición de los socios las retenciones y ppm del ejercicio<sup>8</sup>.

## 2. Situación tributaria de los socios

a) Los socios llevan a Global Complementario la participación que les corresponda en la RLI de la sociedad, según el respectivo contrato social. Estas sumas se encuentran ya actualizadas según lo señalado en la letra a) del punto anterior.

Conforme a lo expuesto no es aplicable, en la situación en comentario, la tributación sobre retiros establecida por la reforma de la ley 18.293.

b) Para determinar su Renta Neta Global, pueden deducir, cuando proceda el impuesto territorial pagado, en el ejercicio correspondiente, respecto de los inmuebles destinados al giro de su actividad profesional (art. 55 letra a). La deducción se impetra en proporción a la forma en que se distribuyan las utilidades sociales.

<sup>7</sup>Detalle sobre los gastos deducibles pueden consultarse en la Circular 113 citada.

<sup>8</sup>Suplemento tributario de *El Mercurio* 89, pág. 9.

c) Del Impuesto Global Complementario tendrán derecho a deducir el crédito general del 10% de una Unidad Tributaria Anual, y

d) Al impuesto así determinado imputarán las retenciones y ppm que la sociedad ponga a su disposición, hasta concurrencia de los tributos adeudados por los socios.

### III. RÉGIMEN TRIBUTARIO QUE AFECTA A LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES QUE OPTEN POR ACOGERSE A LAS DISPOSICIONES DE LA PRIMERA CATEGORÍA<sup>9</sup>

#### 1. Opción: plazo, característica y obligaciones contables

Como hemos dicho anteriormente, el régimen normal es el de segunda categoría; en consecuencia, aquellos contribuyentes que deseen sustituirlo deben manifestar su intención —es decir, ejercer la opción— dentro de los tres primeros meses del año comercial respectivo, presentando una declaración o solicitud ante la Dirección Regional correspondiente a su domicilio.

Ejercida la opción dentro del plazo señalado, el contribuyente queda acogido a las normas de la primera categoría a partir del 1° de enero del presente año en el cual se ejerció.

De acuerdo con el art. 42 la sustitución del régimen tributario tiene carácter irreversible, no pudiendo, por tanto, el contribuyente volver al sistema de segunda categoría.

En materia contable, al igual que en la situación anterior, están obligadas a llevar contabilidad completa, a menos que se les haya autorizado expresamente para acogerse a un sistema de contabilidad simplificada. La utilización de una u otra alternativa es determinante del régimen tributario aplicable tanto a la sociedad como a los socios. En nuestra opinión no se justificaría acogerse al régimen de primera categoría si se pretende utilizar un sistema de contabilidad simplificada.

#### 2. Situación tributaria de las rentas obtenidas por la sociedad de profesionales acogida a las normas de primera categoría y determinadas en base a contabilidad completa. Régimen general

a) Respecto de la sociedad. De acuerdo con lo establecido en el art. 42, el ejercicio de la opción implica que las sociedades declaren “sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría, sujetándose a sus disposiciones para todos los efectos de esta ley”. En consecuencia, no se establece un sistema especial para ellas, sino que se someten al mismo régimen general aplicable a todos los contribuyentes de la primera categoría.

Por tanto:

- Sus rentas se clasificarán y tributarán en primera categoría conforme al N° 5 del art. 20. El impuesto de categoría constituye crédito contra el Global Complementario de los socios.
- Deben determinar su renta líquida imponible aplicando las disposiciones de los arts. 29 y siguientes (incluidas las relativas a Corrección Monetaria del art. 41), considerando tanto ingresos percibidos como devengados.
- Después de la modificación introducida por la ley 18.775 (D.O. 14.I.89) el impuesto de primera cate-

<sup>9</sup>Sobre este punto véase Circular N° 14. B. S.I.I. Enero 1988, pág. 23832.



goria se aplicará sólo sobre los retiros en dinero o especie que efectúen los socios durante el ejercicio, debidamente reajustados, y hasta completar el monto total de las utilidades tributables en la primera categoría percibidas o devengadas ya sea en ejercicios anteriores (aún no retiradas) o del mismo ejercicio.

- Pueden deducir, como crédito contra el impuesto de primera categoría, el monto al impuesto territorial pagado por el ejercicio respecto de los bienes raíces propios destinados al giro de su actividad. Deben confeccionar balance general y llevar el Registro de Renta Líquida Imponible FUT dispuesto por la Resol. Ex. 891 de 1985.
- Están obligadas a efectuar mensualmente pagos provisionales con tasa 10% aplicada sobre las sumas retiradas, en dinero o especie, durante dicho período.
- No se les aplica las normas de retención del art. 74 N° 2.
- Por clasificarse sus rentas en el N° 5 del art. 20 no quedan afectas al Impuesto al Valor Agregado.

b) Respecto de los socios.

- Los socios tributan en Global Complementario por el total de las sumas efectivamente retiradas durante el ejercicio, debidamente actualizadas y hasta el monto de la utilidad tributaria disponible (sin atender a la participación que les corresponda según la escritura social). Deben considerar también, cuando proceda, el monto de los retiros presuntos por concepto de gastos rechazados, con independencia del resultado del ejercicio y, en la proporción que les corresponda, según la escritura social<sup>10</sup>.
- Para determinar la renta neta global pueden deducir el impuesto de primera categoría pagado en el ejercicio (correspondiente al ejercicio comercial anterior a aquél cuyas rentas se declaran y el impuesto territorial efectivamente pagado en el ejercicio, respecto de los bienes raíces destinados al giro de su actividad).
- En cuanto a las cotizaciones previsionales que efectúen los socios de la sociedad, la situación tributaria no es del todo clara. En efecto, recordemos que el art. 50 referido a las rentas de segunda categoría permite expresamente su deducción en carácter de gasto necesario. Sin embargo, al sustituir la sociedad de profesionales su régimen por el de primera categoría, dicha disposición no sería aplicable. Tampoco procedería su deducción como gasto conforme a la normas del art. 31 por no ser un desembolso de la sociedad. En consecuencia sólo quedaría como alternativa aceptar su deducción como crédito contra la base del impuesto Global Complementario, de acuerdo con la norma del art. 55 letra b) concurriendo los requisitos allí señalados.
- Sobre la base determinada conforme a los párrafos anteriores se aplica la escala de tasas del impuesto Global Complementario. Del impuesto determinado se deducirán las siguientes cantidades:
  - a) crédito general del 10% de una Unidad Tributaria Anual (UTA);
  - b) el 10% de las rentas incluidas en la renta bruta global; crédito que corresponde al impuesto de primera categoría que afectó a dichas rentas.
- Finalmente, los socios podrán imputar el monto de los remanentes de pagos provisionales que la so-

<sup>10</sup> Sobre retiros efectivos, presuntos y utilidades tributarias disponibles véase, de la autora, "De la determinación de la renta bruta global" en *Revista de Derecho*, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Concepción, N° 178, 1986, pág. 65.

ciudad ponga a su disposición, debiendo considerarse tales sumas como retiro efectuado en el mes en que se realice su imputación.

### *3. Régimen tributario de las sociedades de profesionales acogidas a la primera categoría que determinen su renta en base a contabilidad simplificada*

En el evento que la sociedad haya sido autorizada para determinar su renta en base a contabilidad simplificada, el régimen descrito en el número anterior se altera tanto para la sociedad como para los socios.

Es así como la sociedad deberá tributar en primera categoría considerando como base imponible la que resulte de aplicar las normas de los arts. 29 y siguientes de la ley (esto es, considerará los ingresos percibidos o devengados durante el ejercicio) y no las sumas efectivamente retiradas por los socios. Respecto de éstos el impuesto Global Complementario se aplicará también sobre las sumas que perciban o devenguen en la sociedad respectiva, quedando marginados por tanto del sistema de tributación en base a retiros establecidos por la ley 18.293.

### *4. Situación tributaria de las rentas obtenidas por sociedades de profesionales que opten por acogerse al régimen alternativo del art. 14 bis<sup>11</sup>*

La ley 18.775 introdujo el art. 14 bis a la Ley de Impuesto a la Renta, estableciendo un régimen de simplificación administrativa-contable para los pequeños y medianos contribuyentes de la primera categoría obligados a declarar renta efectiva con contabilidad completa.

Por los requisitos y beneficios que se analizarán estimamos que constituye una interesante alternativa para aquellas sociedades de profesionales que deseen acogerse a las normas de la primera categoría.

En términos generales esta modalidad especial implica tributar sobre la totalidad de las sumas retiradas "sin distinguir si en el régimen general de la ley ellos provienen de cantidades exentas o no. Igualmente, esta forma de considerar las cantidades retiradas también se hace aplicable al impuesto Global Complementario pero manteniendo otras características del régimen general de dichos tributos, como son las tasas, créditos, retenciones y pagos provisionales..."<sup>12</sup>. A cambio de ello el contribuyente se libera de las complejas obligaciones contables y administrativas que pesan sobre los contribuyentes de la primera categoría.

#### *a) Requisitos para acogerse al régimen opcional.*

1. Constituyendo una situación especial respecto del régimen general de la primera categoría, el contribuyente debe ejercitar la opción que la ley le concede dando aviso al Servicio de Impuestos Internos dentro del mes de enero y hasta el día 12 de febrero siguiente del año en que opten por ingresar. Si se trata de un contribuyente que inicie actividades, el aviso lo deberá efectuar hasta el día 12 del mes siguiente al inicio<sup>13</sup>.

<sup>11</sup>Circular N° 11, B. S.I.I. Enero 1989, pág. 25464.

<sup>12</sup>Circular N° 11 citada, pág. 25464.

<sup>13</sup>Las normas anteriores se encuentran en la Circular N° 11 citada. Cap. IV N° 1.4 y difieren de las disposiciones contenidas en el art. 14 bis. En efecto, conforme a la ley, el aviso debe efectuarse "dentro del mismo plazo en que deben declararse y pagarse los impuestos de retención y los ppm obligatorios correspondientes al mes de enero del año en que se desea ingresar a este régimen especial, o al momento de iniciar actividades".



El ejercicio de la opción afecta tanto a la sociedad como a sus socios, y opera por años calendarios completos. Presenta un carácter reversible, en cuanto el contribuyente puede, si lo desea, reintegrarse al sistema general de la primera categoría después de haber estado acogido al régimen opcional a lo menos tres ejercicios comerciales consecutivos. La ley permite incluso el reingreso al régimen opcional cumpliendo el mismo requisito de permanencia.

2. El sistema está concebido para los pequeños y medianos contribuyentes. Este requisito se concreta en la ley atendiendo al promedio mensual de ingresos o al capital propio inicial, según el caso. Así:

- Tratándose de sociedades de profesionales que hayan desarrollado actividades como mínimo durante tres ejercicios comerciales consecutivos, podrán acogerse siempre que el promedio mensual de ingresos durante dicho período sea igual o inferior a 250 UTM<sup>14</sup>.
- Respecto de aquellas sociedades que inicien actividades o que no las hayan desarrollado durante los tres ejercicios comerciales consecutivos anteriores al de la opción, podrán ingresar siempre que su capital propio inicial no sea superior al "monto equivalente a 200 UTM del mes de diciembre del año al que ingresen"<sup>15</sup>.

b) Régimen tributario aplicable a los contribuyentes acogidos al sistema del art. 14 bis.

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 14 bis la modificación fundamental, tanto para la sociedad como para los socios, se refiere a la base imponible afecta a impuesto. Así, respecto de la sociedad, se aplicará el impuesto de primera categoría y, tratándose de los socios, el Global Complementario sobre todos los retiros en dinero o especie que se efectúen durante el ejercicio, "sin distinguir o considerar su origen o fuente o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas".

De acuerdo con la Circular N° 11 "sobre este punto se mantienen todas las instrucciones que definen o califican los retiros en dinero o especies, y el alcance que para los efectos de la ley de la renta a ellos se les ha dado". Atendido que la base imponible está configurada por la totalidad de las sumas retiradas, los contribuyentes acogidos al sistema no tendrán necesidad de determinar, para efectos tributarios, los resultados anuales de ganancias o pérdidas.

En cuanto a las tasas, créditos, pagos provisionales, declaraciones anuales, etc., mantienen plena vigencia las normas generales de la ley.

El régimen descrito se mantiene mientras el contribuyente no ponga término a su giro, o manifieste su voluntad en orden a reingresar al sistema general<sup>16</sup>.

Ocurrido alguno de estos eventos, deberán tributar las rentas que no se hubieren retirado, determinándose su monto a través de la comparación entre el capital propio inicial y sus aumentos y el capital propio existente al momento del término de giro.

Si al efectuar la comparación resulta que el capital propio final es inferior al inicial, es decir, el contribuyente ha pagado impuestos sobre sumas que tributariamente no estarían afectas, no procede su devolución toda vez que, según el informe técnico acompañado al proyecto de reforma, "el sistema simplificado no permitirá que se efectúe un análisis de este resultado para determinar si se han pagado o devengado impuestos en exceso, ni el año al cual deberían imputarse dichos excesos".

<sup>14</sup>La Circular N° 11 cit. señala en el Cap. IV punto N° 1 la forma en que debe procederse para determinar el promedio mensual.

<sup>15</sup>El Servicio de Impuestos Internos, en la Circular N° 11 da una interpretación distinta a la norma transcrita, al considerar el capital propio inicial vigente al 1° de enero del año en que se opte por ingresar y, para el cómputo de las 200 UTM, la del mes de diciembre inmediatamente anterior. Semillante interpretación nos parece contraria a la ley y, por otra parte, no considera la situación de aquellos contribuyentes que se acogen al sistema iniciando actividades después del 1° de enero.

<sup>16</sup>Normas similares se aplican en el caso de disminución de capital social.

c) Beneficios que contempla el art. 14 bis.

Como ya se ha dicho, el objeto del sistema es la "simplificación en los procedimientos tributarios necesarios para la determinación y declaración de los impuestos de primera categoría y global complementario"<sup>17</sup>.

Esto significa que el contribuyente queda liberado de llevar el Registro de Renta Líquida Imponible (FUT), de practicar inventarios anuales, de aplicar el mecanismo de corrección monetaria del art. 41, de efectuar depreciaciones anuales y balance general.

Tratándose de contribuyentes que superen el promedio mensual de ingresos de 250 UTM en los tres últimos ejercicios comerciales; o que ingresen al sistema superando los requisitos de ingreso (promedio mensual o capital propio inicial), sólo quedan liberados de la obligación de llevar el Registro de Renta Líquida Imponible (FUT).

#### IV. ALGUNAS CONSIDERACIONES DE CARACTER GENERAL

En los párrafos anteriores hemos pretendido simplemente describir las distintas alternativas tributarias que existen para las sociedades de profesionales. En éste, quisiéramos analizar los aspectos que deben considerarse para decidir cuál de estos sistemas resulta más favorable para la sociedad y sus socios.

Tradicionalmente se ha estimado que la tributación y normativa aplicable a las rentas clasificadas en la segunda categoría eran más favorables que las que rigen para la primera, tanto respecto de la carga tributaria como de las normas, procedimientos y registros para la determinación de la renta afecta a impuesto. Esta idea aparentemente se reforzó con la ley 18.293, la que junto con derogar el impuesto de segunda categoría creó un complejo sistema de tributación para el Global Complementario, en base a retiros, lo que trajo consigo un aumento en la complejidad administrativa para los contribuyentes de la primera categoría.

En realidad, las sucesivas reformas experimentadas por la ley no permiten sostener ya que la carga tributaria de las rentas del trabajo sean inferior a la de las rentas del capital; incluso hasta podría estimarse que la situación se ha revertido. Subsiste, sin embargo, la complejidad administrativa contable, tal vez con mayor intensidad que antes, respecto de los contribuyentes de la primera categoría.

Al dictarse la ley N° 18.682, que modificando el art. 42 consagró el derecho a opción, surgió naturalmente la duda en orden a determinar cuáles serían las razones que podrían justificar la sustitución del régimen general. En nuestra opinión, esta norma tiene como fundamento la reforma introducida por la ley 18.293 en cuanto consagró la aplicación del impuesto Global Complementario sobre retiros o distribuciones.

En consecuencia, las ventajas que podrían derivarse para una sociedad de profesionales al acogerse a las normas de primera categoría dicen relación con la tributación de sus socios en el Global Complementario.

- En efecto, en cuanto a la carga tributaria de la sociedad no existe, en definitiva, diferencia entre uno u otro régimen. Si bien la que se mantiene en segunda no está afecta a impuesto de categoría, la de primera lo paga, pero en carácter nominal, ya que será recuperado por los socios vía imputación como crédito en contra del impuesto personal que les afecte.

Respecto de los socios, la opción sólo presenta importancia desde un punto de vista temporal y tratándose de sociedades de profesionales que efectúen significativas inversiones (bienes raíces, computadores, instrumentos especializados, etc.).

Tomemos como ejemplo una sociedad de profesionales constituida por dos socios, cada uno de los

<sup>17</sup> Informe técnico del Servicio de Impuestos Internos acompañado al proyecto de reforma.

cuales tiene, según la escritura social, una participación del 50% en las utilidades. La sociedad adquiere durante el ejercicio 1989 un bien raíz para destinarlo al giro de sus actividades. El precio de adquisición de \$15.000.000 se pagará en tres cuotas anuales; la primera al otorgarse la escritura de venta.

Durante el ejercicio 1989, la Renta Líquida Imponible actualizada de la sociedad sin considerar la depreciación del bien raíz es de \$16.000.000.

El monto de la depreciación para el año 1989, considerando como valor neto depreciable \$12.000.000 (deducido el terreno y practicada la corrección monetaria) y una vida útil de 20 años (depreciación acelerada), sería de \$600.000. Practicada esta deducción, la Renta Líquida Imponible ascenderá a \$15.400.000.

Si la sociedad se mantiene en el régimen de segunda categoría, cada socio deberá declarar, para los efectos del impuesto Global Complementario \$7.700.000 (50% en la RLI de la sociedad); en cambio, si la sociedad sustituyó su régimen tributario<sup>18</sup>, los socios llevarán a Global sólo las sumas retiradas. Como en el ejemplo, \$5.000.000 del valor del inmueble se pagaron durante el ejercicio, esa cantidad no es susceptible de retiro; en consecuencia ellos sólo podrán retirar hasta \$5.200.000 cada uno. De esta forma, la tributación en Global para los socios de la sociedad de primera, en ese ejercicio, es menor que la que afecta a los de la segunda.

En definitiva, la situación de ambos contribuyentes se equipara pero, transcurridos 20 años, que son aquéllos durante los cuales el de segunda deprecia el bien raíz. El aspecto fundamental entonces se encuentra en que el socio de una sociedad de segunda tributará en Global sobre las sumas que le correspondan, conforme a la escritura social, en la Renta líquida imponible de la sociedad, haya o no efectuado retiros; en cambio, el de una sociedad de primera en la medida que no retire posterga la tributación en Global<sup>19</sup>, y en categoría.

A cambio de esta ventaja, el contribuyente asume complejas obligaciones administrativas y contables. Sin embargo, la ley 18.775, al establecer el régimen simplificado del art. 14 bis, soluciona éste que podría ser el inconveniente más importante para la sustitución del régimen.

En conclusión, si consideramos que conceptualmente en las sociedades de profesionales prevalece el trabajo por sobre el capital, lo normal será que éstas se mantengan acogidas al régimen general de la segunda categoría. En cambio, aquellas que tengan desembolsos importantes en inversiones se verán beneficiadas al acogerse a las normas de la primera categoría, en especial al régimen simplificado del art. 14 bis.

<sup>18</sup> Siempre que declaren en base a contabilidad completa.

<sup>19</sup> A menos que pudiera estimarse que existen retiros presuntos por concepto de gastos rechazados.