

Tratamiento tributario de las remuneraciones pagadas a un profesional médico que realiza un programa de especialización y formación profesional en un establecimiento de salud público.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual requiere un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario de los ingresos que obtuvo un contribuyente en su calidad de médico, durante el desempeño en un programa de especialización y formación profesional en un establecimiento de salud público, contratado según el artículo 9, de la Ley N°19.664, artículo 23, I) DFL 1/2005.

I. ANTECEDENTES:

Expone, que en la Liquidación N° xxx, de fecha xxxx, practicada al contribuyente Sr. AAA, se determinaron diferencias de Impuesto Global Complementario para el año tributario 2014, por remuneraciones pagadas por el Servicio de Salud Occidente. En dicha Liquidación se dejó establecido, que se considera que los profesionales médicos pertenecientes al ciclo de destinación y formación, desde la entrada en vigencia de la Ley N° 19.664, esto es, desde el 01 de agosto del año 2000, se les autoriza a realizar programas de especialización a través de Comisiones de Estudio, manteniendo su calidad de "funcionarios públicos", para todos los efectos, esto es, derechos y obligaciones, y, entre estas últimas, las obligaciones impositivas por las rentas que obtengan en dicha calidad.

Sin embargo, el contribuyente manifiesta que los ingresos obtenidos por formación, pagados por el Servicio de Salud Occidente, no constituirían renta, de conformidad al artículo 17 N° 8 de la LIR, con base a la documentación que acompaña, como es la Resolución Exenta N° 2254, de 2018, que aprueba el Convenio de Continuidad, suscrito con fecha xxxx, entre el Servicio de Salud Metropolitano Occidente y la Ilustre Municipalidad de FFF, sobre Comisión de Estudios en el marco del Programa de Formación de Médicos Especialistas en la Atención Primaria en el Sistema Público de Atención de Salud. Particularmente, esta posición es sostenida con base a lo dispuesto por la cláusula tercera del Convenio, que establece, que la contratación de los profesionales médicos en su etapa de Destinación y Formación, fue efectuada conforme al artículo 23 letra I) del DFL 1 /2005, del Ministerio de Salud, con jornadas de 44 horas semanales y que dichos médicos se desempeñarán en la Municipalidad de Lo Prado, alternando su desempeño con períodos de formación en especialidades, durante los cuales gozarían de las correspondientes comisiones de estudios.

Además, acompaña copia de un Certificado emitido por el Departamento de Recursos Humanos del Ministerio de Salud, con fecha 25.04.2013, que señala textualmente: *"El Jefe de la Oficina de Personal del Servicio de Salud Metropolitano Occidente que suscribe, certifica que el DR. AAA, RUT: xxxxxxxx-x, es contratado como Médico, 44 horas de la Ley N° 19.664, Art. 9°, Art. 23 L), DFL 1/2005 a contar del xxxx hasta el xxxx, (Se encuentra en una Comisión de Estudio para Formación de Especialistas en Medicina Interna en la Universidad de Chile)".*

II. ANÁLISIS:

El N° 18, del artículo 17 de la LIR, establece que no constituye renta las cantidades percibidas o los gastos pagados con motivo de becas de estudio.

A su vez, el inciso 1°, del artículo 43 de la Ley N° 15.076¹, dispone que los Servicios de Salud y las Universidades del Estado o reconocidas por este podrán otorgar becas destinadas al perfeccionamiento de una especialidad médica, dental, químico-farmacéutica o bioquímica. Agrega esta disposición que los otros empleadores de los demás Servicios Públicos podrán otorgar becas de perfeccionamiento a sus profesionales funcionarios en la Universidad de Chile o en otra universidad del Estado o reconocida por este y en los Servicios de Salud, conservándoles el goce de su remuneración en las condiciones que fije el reglamento. Este mismo artículo en su inciso 5°, establece que el estipendio que perciban los profesionales becarios por tal concepto estará sujeto a lo dispuesto en el N° 18, del artículo 17 de la LIR.

¹ El Decreto con Fuerza de Ley N° 1, publicado en el Diario Oficial de 20 de noviembre de 2001, fijó el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley N°15.076.

Por otra parte, la Ley N° 19.664, que establece normas especiales para profesionales funcionarios que indica de los servicios de salud y modifica la Ley N° 15.076, en su artículo 10.- señala que los profesionales funcionarios que pertenezcan a la Etapa de Destinación y Formación, ingresados a través del proceso de selección establecido en el artículo 8°, gozarán de igualdad de oportunidades para acceder a los programas de perfeccionamiento o especialización que ofrezca el Servicio o Ministerio de Salud. Agrega esta norma, que la incorporación a dichos programas se dispondrá mediante comisiones de estudio.

Al respecto, cabe mencionar que el artículo 9° de la Ley N° 19.664, faculta a los Directores de los Servicios para contratar directamente profesionales en la Etapa de Destinación y Formación, cuando circunstancias fundadas lo justifiquen en razón de necesidades del Servicio. Estas contrataciones no pueden exceder del 20% de la dotación de horas asignadas a esta Etapa, limitación que tiene por objeto respetar el proceso de selección nacional a que se refiere el artículo 8° de la citada ley.²

En relación a lo anterior, el artículo 11 de esa misma ley, contempla que aquellos profesionales funcionarios de la Etapa de Destinación y Formación que no han ingresado como resultado del proceso de selección contemplado en el artículo 8° podrán acceder a programas de perfeccionamiento o especialización que ofrezcan los Servicios de Salud o el Ministerio, en los términos establecidos en el artículo 43 de la ley N° 15.076.

Por su parte, el artículo 23, letra l), del Decreto con Fuerza de Ley N° 1 del año 2005, del Ministerio de Salud, autoriza a los Directores de los Servicios de Salud a celebrar Convenios con las Municipalidades para contratar profesionales funcionarios en la etapa de Destinación y Formación, con desempeño en establecimientos de atención primaria de salud municipal, agregando que esas contrataciones no formarán parte de las dotaciones de los Servicios y que se financiarán con cargo a las transferencias que se aportan para el cumplimiento de la Ley N°19.378, "Estatuto de Atención Primaria de Salud Municipal".

Atendida a la citada normativa, que regula diversas modalidades bajo las cuales los médicos que integran las dotaciones de salud municipal y los profesionales funcionarios de los servicios de salud regidos por la Ley N° 19.664, pueden optar a una especialidad, este Servicio ha establecido³ que para dilucidar si es aplicable la liberación de impuestos contemplada en el N°18 del artículo 17 de la LIR, a las remuneraciones pagadas a los funcionarios que indica, se debe recurrir previamente, como órgano competente, a los criterios establecidos por la Contraloría General de la República a efectos de la calificación jurídica del respectivo programa de especialización y de esta forma llegar a una conclusión sobre la naturaleza de dichas remuneraciones.

En este contexto, la Contraloría General de la República, en el Dictamen N° 10.864 de 2013, ha señalado que la normativa contempla dos modalidades diversas por las cuales los médicos cirujanos que integran las dotaciones de salud municipal pueden optar a una especialidad: una mediante la misión de estudios, al tenor del artículo 43 de la ley N° 19.378, la que constituye una especie de comisión de servicio, en cuya virtud el funcionario, para los efectos del cumplimiento de su obligación de perfeccionamiento o capacitación, relacionada con los fines del organismo que las ordena y con las funciones que el servidor debe desarrollar según su cargo, se desplaza a cumplir labores formativas, en una entidad diversa a la que pertenece; y otra, a través de la obtención de una beca, regulada por el artículo 43 de la ley N° 15.076 y su texto reglamentario contenido en el decreto N°507, de 1990, del Ministerio de Salud, caso en el cual el profesional adquiere la calidad de becario y no de funcionario público y, por ende, no tiene más derechos que los expresamente reconocidos en la indicada preceptiva.

Agrega el citado dictamen, - que en esta parte atañe directamente a la consulta planteada- que similar situación acontece con los profesionales funcionarios de los servicios de salud regidos por la ley N°19.664, toda vez, que por una parte, aquellos que ingresan a la Etapa de Destinación y Formación mediante un proceso de selección, conforme con el artículo 8° de ese texto legal, se incorporan a programas de especialización mediante comisiones de estudio, según lo dispone el artículo 10 de la misma ley; y por otra, los demás profesionales funcionarios de la Etapa de Destinación y Formación – sea que se contraten directamente para trabajar en el servicio, conforme al artículo 9° de ese cuerpo legal, o en establecimientos de atención primaria de salud municipal, acorde al artículo 23, letra l) del

² Programa de Formación de Médicos Especialistas en la Atención Primaria en el Sistema Público de Atención de Salud, aprobado mediante Resolución Exenta N° 2254, de 2018 del M. Salud, pág. 14.

³ Oficios Ordinarios N° 874, y 1502, de 2016

decreto con fuerza de ley N°1, de 2005, del Ministerio de Salud-, lo harán a través del otorgamiento de una beca, de conformidad con el anotado artículo 43 de la ley N° 15.076 y su reglamento, de acuerdo con lo establecido en el mencionado artículo 11 de la ley N° 19.664.

Por consiguiente, teniendo presente la referida jurisprudencia, si el nombramiento efectuado por el respectivo acto administrativo se ha efectuado para el desarrollo de programas en “Comisión de Estudios”, para efectos de su formación como especialista, conforme a los artículos 8° y 10° de la Ley N°19.664, y 29 de la Ley N° 15.076, las remuneraciones están afectas al Impuesto Único de Segunda Categoría, establecido en el artículo 42 N° 1, en concordancia con el artículo 43 N° 1, ambos de la LIR, no siendo aplicable el beneficio tributario establecido en el N°18 del artículo 17 de la LIR.

Por el contrario, si el programa de especialización se concede o autoriza como parte de una beca de perfeccionamiento profesional, conforme al artículo 43 de la Ley N° 15.076, que regula el otorgamiento de becas destinadas al perfeccionamiento de una especialidad médica, dental, químico-farmacéutica o bioquímica, los ingresos correspondientes están sujetos a lo dispuesto en el N° 18, del artículo 17, de la LIR, situación respecto de la cual este Servicio emitió instrucciones a través de la Circular N° 41 de 1999.

Ahora bien, en relación a los antecedentes aportados por el contribuyente, cabe señalar que la Resolución Exenta N° 2254 de fecha 25.07.2018, dispone que los profesionales funcionarios adscritos al Convenio -entre ellos, de acuerdo a la Cláusula Cuarta, don AAA-, fueron contratados en virtud del artículo 23 letra l) del Decreto con Fuerza de Ley N° 1, del año 2005, del Ministerio de Salud.

Acorde con lo anterior, conforme al Certificado emitido por la Jefa de Oficina de Personal de la Dirección del Servicio de Salud Metropolitano Occidente, con fecha xxxx, este contribuyente habría sido contratado bajo el artículo 9° de la Ley N° 19.664, ya que el mismo documento indica: *"El Jefe de la Oficina de Personal del Servicio de Salud Metropolitano Occidente que suscribe, certifica que el Dr. AAA, es contratado como Médico, 44 horas de la Ley N° 19.664, Art. 9°, Art. 23 l). DFL 1/2005 a contar del xxxx hasta el xxxx, (Se encuentra en una Comisión de Estudio para Formación de Especialistas en Medicina Interna en la Universidad de Chile)".*

Así entonces, en el caso consultado, los pagos efectuados por el Servicio de Salud Metropolitano Occidente con ocasión del Programa de Formación de Médicos Especialistas en la Atención Primaria en el Sistema Público de Atención de Salud, según la Resolución Exenta N° 2254 de fecha 25.07.2018⁴, tendrían la naturaleza de ingresos no renta del artículo 17 N° 18 de la LIR, pues el contribuyente, don AAA, fue contratado en virtud del artículo 23 letra l) del Decreto con Fuerza de Ley N° 1, del año 2005 y el artículo 9° de la ley N°19.664. De esta forma, accedió, conforme a los criterios manifestados por la Contraloría General de la República, al Programa de Especialización en virtud del artículo 11 de la citada Ley. Por ende, ostentaba la calidad de becario en los términos del artículo 43 de la Ley 15.076.

III. CONCLUSIÓN:

La Ley N° 19.664, contempla distintas modalidades mediante las cuales los profesionales funcionarios de los servicios de salud regidos por esa ley pueden optar por una especialidad, por una parte, aquellos que ingresan a la Etapa de Destinación y Formación mediante un proceso de selección, conforme con el artículo 8° de ese texto legal, se incorporan a programas de especialización mediante comisiones de estudio, según lo dispone el artículo 10 de la misma ley; y por otra, los demás profesionales funcionarios de la Etapa de Destinación y Formación – sea que se contraten directamente para trabajar en el servicio, conforme al artículo 9° de ese cuerpo legal, o en establecimientos de atención primaria de salud municipal, acorde al artículo 23, letra l) del decreto con fuerza de ley N°1, de 2005, del Ministerio de Salud-, lo harán a través del otorgamiento de una beca, de conformidad con el artículo 43 de la ley N° 15.076 y su reglamento, de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 de la ley N° 19.664.

Luego, según la jurisprudencia la Contraloría General de la República, aquellos profesionales que ingresan a la Etapa de Destinación y Formación mediante un proceso de selección, conforme con el artículo 8° de la Ley N°19.664, se incorporan a programas de especialización mediante comisiones de estudio, conservando su calidad de funcionario público, y por ende perciben remuneración en tal

⁴ En concordancia con la Resolución Ex. N° 2254, de fecha 25. 07.2018, del Ministerio de Salud.

calidad durante su desempeño en el referido programa, y, en consecuencia, no les resulta aplicable el beneficio dispuesto en el número 18 del artículo 17 de la LIR.

Ahora bien, considerando que en la especie el consultante habría sido contratado en virtud del artículo 23 letra 1) del Decreto con Fuerza de Ley N° 1, del año 2005 y el artículo 9° de la ley N°19.664, es dable establecer que accedió al programa de especialización en virtud del artículo 11 de la citada ley, y en definitiva, ostentaba la calidad de becario en los términos del artículo 43 de la Ley 15.076, por lo cual, los emolumentos percibidos en su calidad de becario se encuentran sujetos a lo dispuesto en el N°18, del artículo 17 de la LIR.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 025 del 07-01-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos