

**RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 17, N°18, ART. 42, N°1, ART. 43 - LEY N° 15.076, ART. 43, INCISO 1° - LEY N° 19.664, DE 2000 - CIRCULAR N° 41, DE 1999 - OFICIO N° 2889, DE 2007. (ORD. N° 1502, DE 31.05.2016)**

**SITUACIÓN TRIBUTARIA DE LAS REMUNERACIONES Y DE LAS HORAS EXTRAORDINARIAS PAGADAS A LOS PROFESIONALES MÉDICOS QUE REALIZAN PROGRAMAS DE ESPECIALIZACIÓN Y FORMACIÓN PROFESIONAL EN UN ESTABLECIMIENTO DE SALUD PÚBLICO.**

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre si procede aplicar la liberación de impuesto establecida en el N° 18, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), a las horas extraordinarias que reciben médicos a quienes se autoriza a realizar un programa de especialización y formación profesional en un establecimiento de salud público.

**I.- ANTECEDENTES.**

Indica que producto de solicitudes de devolución de Impuesto Único, presentadas por médicos que se encuentran beneficiados por becas de estudio, se han producido algunas dudas respecto a la extensión de la exención establecida en el N° 18, del artículo 17 de la LIR, en particular, respecto del pago de las horas extraordinarias que perciben estos profesionales en el desarrollo de los programas de formación.

Señala que al revisar las resoluciones de nombramiento de los médicos solicitantes, se puede apreciar que el monto de horas extraordinarias que se les pagarán se encuentran establecidas en dichos actos administrativos y dicen relación con turnos que forman parte de la malla curricular normal de sus programas y de su formación como especialistas, de acuerdo a lo que señalan las misma Resoluciones.

A su juicio, en base a las normas legales citadas y lo indicado en la Circular N°41 de 1999, que instruye sobre la situación tributaria de las becas otorgadas a los profesionales médicos, de acuerdo al artículo 43, de la Ley N° 15.076, estas rentas, al igual que la principal, se encontrarían exentas de impuesto.

Sin embargo, dado que no existen dictámenes previos sobre esta materia, requiere un pronunciamiento sobre el particular.

**II.- ANÁLISIS.**

1. En primer lugar, cabe señalar que 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.

El inciso 1°, del artículo 43 de la Ley N° 15.076 , dispone que los Servicios de Salud y las Universidades del Estado o reconocidas por éste 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 éste y en los Servicios de Salud, conservándoles el goce de su remuneración en las condiciones que fije el reglamento.

El 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.

2. Ahora bien, para dilucidar si es aplicable la liberación de impuestos citada en el número precedente, 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.

Al respecto, esa entidad ha indicado que la normativa vigente contempla dos modalidades diversas por las cuales, los médicos cirujanos 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:

a) Mediante una “Misión de Estudio”, al tenor del artículo 43 de la Ley N° 19.378 y artículo 8° de la Ley N° 19.664, la que constituye una especie de comisión de servicio, en cuya virtud el servidor, para los efectos de dar cumplimiento a su obligación de perfeccionamiento o capacitación, relacionada con los fines del organismo que las ordena y con las funciones que el interesado debe desarrollar según su cargo, se desplaza a cumplir labores formativas, en una entidad diversa a la que pertenece; y

b) A través de la obtención de una beca, regulada por el artículo 43 de la Ley N° 15.076 y su reglamento, 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.

También ha señalado la jurisprudencia del organismo contralor, en relación con las disposiciones de la Ley N° 15.076, que el artículo 19° del Decreto N° 507, de 1990, del Ministerio de Salud, que aprueba el Reglamento de becarios de la referida ley, previene los estipendios mensuales que éstos percibirán, dentro de los cuales no se contempla el pago por labores extraordinarias.

3. Por otra parte cabe indicar que por medio del Oficio N° 2.889 de 11.10.2007 (emitido ante solicitud de reconsideración de dictamen sobre la materia contenido en el Oficio N° 533, de 13.02.2006) este Servicio, junto con dejar sin efecto el Oficio N° 533, expresó:

“4.- Para determinar la naturaleza de las remuneraciones percibidas por don... durante el tiempo en que realizó la beca de especialización, corresponde determinar la calidad jurídica en que aquél se desempeñó a esa fecha.

Sobre el particular, cabe tener presente que a esa época ya se encontraban vigentes las disposiciones que la Ley N° 19.664, publicada en el D.O. el 11 de febrero de 2000, incorporó a la Ley N° 15.076, que fija el Estatuto para los Médicos-Cirujanos, Farmacéuticos o Químicos Farmacéuticos, Bioquímicos y Cirujanos Dentistas, normas especiales para los profesionales que desempeñan cargos de 11, 22, 33 y 44 horas semanales relativas, entre otras materias, a la capacitación de los mismos. Al efecto, el artículo 2° transitorio de la Ley N° 19.664, en su parte pertinente dispone que: “Los profesionales funcionarios que, a la fecha de entrada en vigencia de esta ley pertenezcan

al Ciclo de Destinación, quedarán incorporados por el solo ministerio de la ley en la Etapa de Destinación y Formación de los Servicios de Salud en los que se encuentren cumpliendo funciones, con excepción de los que estén haciendo uso de una beca primaria, los que quedarán adscritos a la Etapa de Destinación y Formación de los Servicios de Salud en el cual deben efectuar su período de práctica asistencial obligatorio.”

Luego, desde la fecha de entrada en vigencia de las normas establecidas por la Ley N° 19.664; esto es, desde el 1° de agosto de 2000, los profesionales médicos pertenecientes al ciclo de destinación y formación, durante el período que se les autoriza a realizar programas de especialización a través de Comisiones de Estudios, mantienen su calidad de “funcionarios públicos”, para todos los efectos; esto es, tanto respecto de sus derechos, como de las obligaciones y prohibiciones que les afecten, entre ellos las obligaciones impositivas, por las rentas que obtengan en dicha calidad. Conteste con ello el inciso segundo del artículo 10° de la Ley N° 19.664, dispuso que en estos casos la incorporación de los médicos a los programas de estudio se “dispondrá mediante comisiones de estudios”, lo que confirma que mantienen su calidad de “funcionarios”, y que se les “comisiona” para los efectos de realizar los cursos de especialización. La misma norma agrega que estos cometidos no darán derecho a “viático”, sin excluir las demás prestaciones correspondientes a la remuneración del funcionario.

Diferente era la situación anterior a esa fecha, ya que por aplicación de lo dispuesto en el inciso 5°, del artículo 43° de la Ley N° 15.076, los profesionales funcionarios generales de zona, que se incorporaban al régimen de becas para realizar programas destinados al perfeccionamiento de una especialidad médica o dental, adquirían la calidad de “becarios”, con los derechos y obligaciones que ello implicaba.

Lo anterior se ve ratificado por lo que dispone el artículo 2° transitorio, ya citado, que en su inciso final señala que: “Los profesionales que a la fecha de entrada en vigencia de esta ley tengan la calidad de becarios o se hallen en período de práctica asistencial obligatorio, mantendrán en vigor, por el solo ministerio de la ley, las garantías otorgadas y las obligaciones de permanencia contraídas, las cuales quedarán radicadas en los Servicios de Salud a los que se incorporen.”.

5.- De lo señalado, solo cabe concluir que don..., rigiéndose por las nuevas disposiciones incorporadas a la Ley N° 15.076 por la Ley N° 19.664, realizó su curso de especialización entre el 1° de abril de 2001 y el 31 de marzo de 2004, no en calidad de becario sino como “funcionario público”, dependiente del Servicio de Salud Ñuble, a contrata, como médico cirujano en la Etapa de Destinación y Formación y no en calidad de “becario”.

No obsta a lo anterior el que en la Res. N° 151, de 9 de febrero de 2001, del Sr. Director del Servicio de Salud Ñuble, se haga referencia a la convocatoria del llamado a concurso para obtener las becas, indicando que el Ministerio de Salud convocó a los “Médicos Generales de Zona a participar en el concurso de becas de especialización...”, ya que ello dice relación con la denominación del concurso, pero no con la mantención del régimen jurídico por el cual se regía anteriormente el otorgamiento de las becas. Así, tampoco resulta relevante en la calificación que se hace en esta etapa, el que al estipendio pagado a don..., en algunas ocasiones se le designe como “beca”, ya que la calificación jurídica de los hechos no depende de la denominación que una autoridad administrativa dé a los mismos, menos aún en aquellas situaciones de transición de un lenguaje a otro.

6.- Lo anterior tiene trascendencia tributaria, ya que entre los derechos que con anterioridad correspondían a los becarios, el inciso 5° del artículo 43 de la Ley 15.076, contemplaba el de percibir “por concepto de monto mensual de beca, una suma equivalente a la totalidad de las remuneraciones que les correspondían como profesionales generales de zona”, estipendio que, al igual que el que percibían “los demás profesionales becarios por tal concepto estaba sujeto a lo dispuesto en el N° 18 del artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta”. Por el contrario, de acuerdo al actual inciso 5° del citado artículo 43, lo que hoy en día se considera un ingreso no renta conforme a dicha norma es “El estipendio que perciban los profesionales becarios por tal concepto...”, esto es lo percibido por concepto de la “beca”, no así su remuneración en calidad de funcionarios públicos.

En efecto, en dicha materia corresponde aplicar la regulación prevista en la letra d) del Capítulo III de la Circular N° 41, de 28 de julio de 1999, respecto de las remuneraciones percibidas por trabajadores que están haciendo uso de una beca, de acuerdo con la cual si el trabajador continúa percibiendo sus remuneraciones o sueldos, mientras duran los cursos motivo de la beca, la condición de renta de dichos emolumentos no cambia, por cuanto su percepción es totalmente independiente de las sumas o cantidades otorgadas por concepto de beca de estudio, o mejor dicho, su percepción no está en relación con el estudio, sino que con la calidad de empleado. Por lo tanto, dicho trabajador por sus remuneraciones o sueldos continúa afecto al Impuesto Único de Segunda Categoría.”

4. Por consiguiente, teniendo presente la referida jurisprudencia, cabe expresar que a partir de la vigencia de las modificaciones que la Ley N° 19.664, publicada en el Diario Oficial el 11 de febrero de 2000, incorporó a la Ley N° 15.076, si el nombramiento efectuado por el respectivo acto administrativo de los médicos que indica en su presentación, se ha efectuado para el desarrollo de programas en “Comisión de Estudios”, para efectos de su formación como especialistas; todo ello, conforme a los artículos 8° y 10° de la Ley N° 19.664, y 29 de la Ley N° 15.076, tanto las remuneraciones normales como los pagos efectuados por concepto de horas extraordinarias respecto de turnos contratados como parte de dicho programa, están afectos 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.

De acuerdo con las mismas modificaciones, 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, e instrucciones contenidas en la Circular N° 41 de 1999, de este Servicio, debiendo tenerse presente en esta situación, que de acuerdo con el actual inciso 5° del citado artículo 43, lo que hoy en día se considera un ingreso no constitutivo de renta conforme a dicha norma, es el estipendio que perciban los profesionales becarios por tal concepto, esto es lo percibido por concepto de “beca”, no así su remuneración en calidad de funcionarios públicos.

### III.- CONCLUSIÓN.

A partir de la vigencia de las modificaciones que la Ley N° 19.664, publicada en el Diario Oficial el 11 de febrero de 2000, efectuó a la Ley N° 15.076, si el nombramiento efectuado

por el respectivo acto administrativo de los médicos que indica en su presentación, se ha efectuado para el desarrollo de programas en “Comisión de Estudios”, como se indica en el ANÁLISIS anterior, tanto las remuneraciones normales como los pagos efectuados por concepto de horas extraordinarias respecto de turnos contratados como parte de dicho programa, están afectos 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.

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, los ingresos correspondientes están sujetos a lo dispuesto en el N° 18, del artículo 17, de la LIR, e instrucciones contenidas en la Circular N° 41 de 1999, de este Servicio. Respecto de estas últimas normas legales cabe tener presente que:

a) De acuerdo con el actual inciso 5°, del citado artículo 43, lo que hoy en día se considera como un ingreso no constitutivo de renta conforme a dicha disposición, es el estipendio que perciban los profesionales becarios por tal concepto, esto es lo percibido por concepto de “beca”, no así su remuneración en calidad de funcionarios públicos; y

b) Conforme a lo dictaminado por la Contraloría General de la República, el artículo 19° del Decreto N° 507 de 1990, del Ministerio de Salud, que aprueba el Reglamento de becarios de la Ley N° 15.076 -norma que previene los estipendios mensuales que éstos percibirán- no contempla el pago por labores extraordinarias, sin perjuicio de los turnos extraordinarios que deban realizar y que se encuentren debidamente señalados en el proceso de perfeccionamiento respectivo.

FERNANDO BARRAZA LUENGO  
DIRECTOR

Oficio N° 1502, de 31.05.2016  
Subdirección Normativa  
Dpto. de Impuestos Directos