

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS - ART. 2, N°2, ART. 8, ART. 13, N°6, ART. 53, LETRA B) - RES. EXENTA N° 6080, DE 1999 - OFICIO N° 3490, DE 2009. (Ord. N° 1547, de 06-07-2017)

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO QUE AFECTA A LOS SERVICIOS DE SALUD PRESTADOS POR EL CESFAM, DE UNA MUNICIPALIDAD Y DOCUMENTACIÓN TRIBUTARIA QUE CORRESPONDE EMITIR POR ÉSTOS.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre el Impuesto al Valor Agregado que afecta a los servicios de salud prestados por el CESFAM, de la Municipalidad de TTTT y documentación tributaria que corresponde emitir por éstos.

I.- ANTECEDENTES:

Mediante presentación en Formulario 2117, de fecha xx.xx.xxx, el Sr. Alcalde de la Ilustre Municipalidad de TTTT consultó a esa Dirección Regional sobre la procedencia de afectar con Impuesto al Valor Agregado a los servicios de salud prestados en el consultorio de la referida comuna. En esa ocasión, manifestó que a su juicio dichos servicios, consistentes en procedimientos médicos, no se encuentran gravados con el tributo en comento, por no corresponder a prestaciones propias de hospitales o clínicas. Ello, porque los procedimientos que se efectúan en el mencionado Consultorio son realizados, según se desprende de su presentación, en forma ambulatoria en un box y con una duración que oscila entre 15 o 20 minutos, ameritando reposo en atención a los fármacos utilizados, por un tiempo máximo de 3 horas y media, formando el reposo parte de la prestación.

Mediante Ord. N° xx, de fecha xxxx, esa Dirección Regional dio respuesta al Sr. Alcalde de la Ilustre Municipalidad de TTTT, señalando que el contribuyente no aporta mayores antecedentes respecto de los procedimientos médicos que se efectúan en el Consultorio de esa comuna, por lo que no es posible responder a lo solicitado.

Con posterioridad y mediante Ord. Oficio Alc. N° xxxxx, de fecha xx.xx.xxxx el Sr. Alcalde complementó la presentación original, reiterando la solicitud de un pronunciamiento sobre el Impuesto al Valor Agregado que afecta a las prestaciones de salud efectuadas en el CESFAM de su Municipalidad y sobre la documentación tributaria que corresponde emitir por éstos.

II.- ANÁLISIS:

El Art. 8°, del D.L. N° 825, de 1974, grava con Impuesto al Valor Agregado las ventas y los servicios, estos últimos siempre que provengan del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en el Art. 20, N° 3 o 4, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

A su vez, en el N° 4, del mencionado artículo 20°, se clasifican las rentas obtenidas, entre otros, por clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares.

De lo anterior se desprende que sólo los servicios prestados por clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos son los que se encuentran gravados con Impuesto al Valor Agregado. De modo que para determinar si las prestaciones efectuadas por otros establecimientos de salud que no sean clínicas, hospitales o laboratorios se

encuentran afectas a IVA, debe distinguirse en primer lugar si el referido establecimiento resulta ser análogo o similar a algún establecimiento de los señalados expresamente en el párrafo anterior.

Al respecto, este Servicio ha señalado^[1] que para efectos tributarios debe entenderse por “Hospital” la definición que sobre dicho concepto entrega el Reglamento de Hospitales y Clínicas Privadas, contenido en el Dcto. N° 161, de 19/11/1982, que en su Art. 3° dispone lo siguiente: “Para los efectos de este reglamento se entenderá por hospital el establecimiento que atienda a pacientes cuyo estado de salud requiere de atención profesional médica y de enfermería continua, organizado en servicios clínicos y unidades de apoyo diagnóstico y terapéutico diferenciados.

Se entenderá por clínica el establecimiento que preste dicha atención, sin disponer de servicios clínicos y unidades de apoyo diferenciados”.

De esta definición se desprende que el elemento característico en las prestaciones efectuadas por hospitales y clínicas es la atención profesional médica y de enfermería continua que ellas brindan para la recuperación de la salud.

Ahora bien, en el caso en consulta el establecimiento que realiza las prestaciones de salud, es un Centro de Salud Familiar (CESFAM), y las prestaciones que realiza son aquellas que se detallan en la Ordenanza Municipal vigente aprobada por los Decretos Alcaldicios N° 267/2008 y N° 2818/2014.

De un primer análisis de dichas prestaciones se aprecia que ellas son de carácter ambulatorio, no encontrándose habilitado dicho centro para otorgar a sus pacientes atención profesional médica y de enfermería continua para recuperar la salud, razón por la cual dicha institución no podría entenderse análoga a un hospital o a una clínica, para efecto de gravar sus prestaciones con Impuesto al Valor Agregado. Ello, sin perjuicio que alguna de esas prestaciones pueda ser catalogada como propia de un laboratorio, en cuyo caso se encontraría afecta al tributo en comento.

De ser así, cabe tener presente la exención contenida en el Art. 13°, N° 6, del D.L. N° 825, que favorece con la liberación del Impuesto al Valor Agregado, entre otros, al Servicio Médico Nacional de Empleados y al Servicio Nacional de Salud, por los servicios que presten a terceros. Actualmente dichos organismos deben entenderse referidos al Fondo Nacional de Salud y a los Servicios de Salud respectivamente, por cuanto éstos han sido declarados continuadores legales de aquéllos, conforme a lo dispuesto en los artículos 49° y 16° del D.F.L. N° 1, de 2005, que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado del D.L. N° 2.763, de 1979, y de las leyes N° 18.933 y N° 18.469, con los mismos derechos y obligaciones que a estos correspondían para los efectos de cumplir con las funciones que les competían en materia de salud.

Por otra parte, el Art. 16°, del D.F.L. N° 1, de 2005, que creó los Servicios de Salud, dispone que éstos tendrán a su cargo, en forma coordinada, la articulación, gestión y desarrollo de la Red Asistencial correspondiente, para la ejecución de las acciones integradas de fomento, protección y recuperación de la salud y rehabilitación de las personas enfermas.

A su vez, el Art. 17°, del citado Decreto con Fuerza de Ley establece que “la Red Asistencial de cada Servicio de Salud estará constituida por el conjunto de establecimientos asistenciales públicos que forman parte del Servicio, los establecimientos municipales de atención primaria de salud de su territorio y los demás establecimientos públicos o privados que suscriban convenio con el Servicio de Salud respectivo, conforme al Art. 2° de esta ley...”.

En esta última situación, es decir, comprendido dentro de los establecimientos municipales de atención primaria de salud, se encuentra el CESFAM de la Municipalidad de TTTT, según se desprende del Art. 2°, letra a), de la Ley N° 19.378.

Ahora bien, las funciones propias de los Servicios de Salud, consisten justamente en ejecutar las acciones necesarias para el fomento, protección y recuperación de la salud, así como también la rehabilitación de las personas enfermas, lo cual lleva a cabo a través de una Red Asistencial constituida tanto por los establecimientos públicos que forman parte de los Servicios de Salud, así como por aquellos establecimientos municipales de atención primaria de su territorio.

Del análisis de las normas legales transcritas precedentemente se concluyó en Ord. N° 2078, de 9/8/2012 “que los servicios prestados por los Servicios de Salud, a través de establecimientos municipales que formen parte de la Red Asistencial, se encuentran exentos de IVA, en virtud del Art. 13°, N° 6, del D.L. N° 825, de 1974”. Ello, porque mediante la suscripción de convenios para la ejecución de diversos programas de salud, son los Servicios de Salud quienes por medio de aquellos ejecutan las acciones y prestaciones de salud, que por ley se encuentran obligados a otorgar.

Ahora bien, conforme a lo señalado en el Art. 159°, del D.F.L. N° 1, los afiliados en general, salvo las excepciones que la misma ley establece deberán contribuir al financiamiento del valor de las prestaciones y atenciones que ellos y sus beneficiarios soliciten y reciban del Régimen, mediante el pago directo, en la proporción y forma indicada en la propia ley. El valor de las prestaciones en estos casos será el que fije el arancel aprobado por los Ministerios de Salud y de Hacienda a proposición del Fondo Nacional de Salud.

Respecto de aquellas prestaciones efectuadas a particulares, entendiendo por tales a aquellos no acogidos al Régimen, cabe manifestar, tal como señala esa Dirección Regional, que estas personas pueden, según lo dispuesto en el Art. 146°, del D.F.L. N° 1, requerir y obtener de los organismos señalados en el Libro I del D.F.L. N° 1, el otorgamiento de las prestaciones de salud, las cuales deben ser pagadas al valor que éstas tengan asignado en el arancel a que se refiere el Art. 159°.

Como puede apreciarse, en general el valor de las prestaciones tanto para beneficiarios del sistema como para particulares se encuentra restringida a los valores asignados a ellas en el Arancel de Prestaciones de Salud.

Así las cosas, de efectuar el CESFAM prestaciones que puedan considerarse propias de un laboratorio y por tanto gravadas con IVA, éstas se encontrarán exentas del tributo por entenderse que ellas son prestadas por los Servicios de Salud en cumplimiento de su obligación legal, sin perjuicio de que los valores cobrados por dichas prestaciones sólo podrían alcanzar el valor fijado en el Arancel de prestaciones de salud.

En atención a ello, el monto cobrado por los servicios prestados tanto a afiliados al Régimen como a particulares se encontrará exento del Impuesto al Valor Agregado sólo hasta el valor fijado en el mencionado Arancel, gravándose con Impuesto al Valor Agregado toda suma que exceda dicho monto.

Respecto de la documentación a emitir por este tipo de prestaciones, en que, por su naturaleza, el beneficiario actúa siempre como consumidor final y no como contribuyente de IVA, el Art. 53°, letra b), del D.L. N° 825, dispone la obligación de emitir boleta, aún respecto de sus ventas o servicios exentos de IVA. En el caso de éstas últimas la documentación se encuentra regulada en la Res. Ex. N° 6.080, de 1999.

III.- CONCLUSIÓN:

De las normas precedentemente señaladas se concluye que el CESFAM de la Ilustre Municipalidad de TTTT realiza sólo prestaciones médicas ambulatorias respecto de las cuales no puede ser considerado análogo a un hospital o a una clínica, toda vez, que el elemento que caracteriza a las prestaciones efectuadas por estos establecimientos, según se ha pronunciado este Servicio^[2], es la atención profesional médica y de enfermería continua que ellos otorgan a pacientes que así lo requieran para recuperar la salud. En atención a ello, sus prestaciones no se encuentran, en principio, gravadas con Impuesto al Valor Agregado. Sin embargo, de realizar prestaciones propias de un laboratorio, éstas se encontrarán gravadas con IVA, en virtud del Art. 8°, en concordancia con el Art. 2°, N° 2, del D.L. N° 825.

De ser así, dichas prestaciones se favorecerán con la exención del Art. 13°, N° 6, del D.L. N° 825, en los términos señalados en el cuerpo de este oficio, es decir, se encontrarán exentas de Impuesto al Valor Agregado, hasta el valor fijado para dicha prestación en el Arancel de Prestaciones de Salud, contenido en el Libro II, del D.F.L. N° 1, gravándose con el tributo en comento, toda suma que exceda dicho monto.

De este modo si la prestación resulta exenta en su totalidad deberá emitirse por ella una boleta por servicios no gravados y/o exentos de IVA, de aquellas contempladas en la Res. Ex. N° 6080, de 1999.

En caso de aquellas prestaciones cuyo valor excede al Arancel de Prestaciones de Salud, deberá emitirse una boleta de las señaladas en el párrafo anterior por la parte exenta de IVA y por aquella parte que exceda dicho monto y se encuentre afecta al tributo una boleta, según lo dispuesto en el Art. 53, letra b) del D.L. N° 825, que incluya el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a dicho monto.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1547, de 06.07.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos.

^[1] Ord. 1835, de 27/5/2009; Ord. N° 3490, de 11/12/2009.

[\[2\]](#) Ord. 3490, de 11/12/2009.