

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS -
ART. 8, ART. 2, N°1, ART. 3, ART. 13, N°6, ART. 23 - D.S. N° 55 DE 1977, ART. 4 -
D.F.L. N°1, DE 2005, ART. 16, ART. 17. (Ord. N° 1768, de 08-08-2017)**

**SOLICITA PRONUNCIAMIENTO RESPECTO A SI LAS PRESTACIONES DE SALUD
OTORGADAS POR LOS PROGRAMAS “FARMACIA POPULAR” Y “ÓPTICA
POPULAR” ESTARÍAN AFECTAS AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.**

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse respecto a si las prestaciones de salud otorgadas por los programas “Farmacia Popular” y “Óptica Popular” estarían afectas al Impuesto al Valor Agregado.

I.- ANTECEDENTES:

Indica que producto de una consulta realizada por la Ilustre Municipalidad de XXXX en el sentido de si las prestaciones de salud otorgadas por los programas “Farmacia Popular” y “Óptica Popular” estarían afectas al Impuesto al Valor Agregado, ha surgido la necesidad de solicitar un pronunciamiento respecto a los siguientes casos:

1. Si la entrega de lentes a los usuarios constituiría un hecho gravado y si en definitiva se debe emitir una boleta gravada con Impuesto al Valor Agregado.

Al respecto acompaña un Informe en Derecho en el cual se señala que no se cumplen los requisitos del hecho básico gravado establecidos en el D.L. 825 de 1976 (sic) para gravar dichas ventas, señalando lo siguiente:

1. Que la Municipalidad no tendría la calidad de comerciante, debido a que esta beneficia a sus vecinos con la entrega de anteojos a un valor equivalente al precio de costo del producto, lo cual constituye un acto con finalidad de salud pública y que en consecuencia no existe un ánimo de lucro por parte de la Municipalidad, ya que no busca incrementar su patrimonio con esta actividad.
2. Que la Ley requeriría que la transferencia del dominio de los bienes se realice a título oneroso, y que en el caso particular no se cumple debido a que ellas deberían ser realizadas con el objeto de obtener una utilidad o beneficio por un vendedor lo que no es efectivo.
3. Que de acuerdo a lo establecido en el artículo 3 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, para que un vendedor tenga la calidad de tal debe ser habitual y la Municipalidad no tendría esa calidad.

1. Agrega que el artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios señala: “Son contribuyentes, para los efectos de esta Ley, las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en ella”.

En tanto, el Artículo 4° establece: “Estarán gravadas con el impuesto de esta Ley las ventas de bienes corporales muebles o inmuebles (6) ubicados en territorio nacional, independientemente del lugar en que se celebre la convención respectiva.

Finalmente, el Artículo 6° indica: “Los impuestos de la presente Ley afectarán también al Fisco, instituciones semi-fiscales, organismo de administración autónoma, municipales y a

las empresas de todos ellos, o en que ellos tengan participación, aun en los casos en que las leyes por que se rijan los eximan de toda clase de impuestos o contribuciones, presentes o futuros”.

1. En relación a los antecedentes tenidos a la vista, las normas legales citadas y a los argumentos esgrimidos por el contribuyente, plantea lo siguiente:

1. Respecto al argumento de que la Municipalidad no tendría la calidad de comerciante, la Ley expresamente establece la calidad de contribuyente de IVA respecto a los organismos municipales en el artículo 6° de la Ley antes citada, sin establecer como requisito especial el hecho de que exista un ánimo de lucro por parte de la Municipalidad o que busque incrementar su patrimonio con esta actividad.
2. En cuanto a que la Ley requeriría que la transferencia del dominio de los bienes se realice a título oneroso, y que en el caso particular no se cumple ya que la venta de lentes a los vecinos no tiene por objeto obtener una utilidad o beneficio por parte de la Municipalidad, efectivamente la Ley señala que se entiende por venta “toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles...”. Sin embargo, cuando el artículo 1440 del Código Civil clasifica los contratos como gratuitos y onerosos señala que los contratos serán “onerosos” cuando tienen por objeto la utilidad de ambos contratantes, gravándose cada uno a beneficio del otro en contraposición a los “gratuitos” los cuales sólo tienen por objeto la utilidad de una de las partes, sufriendo la otra el gravamen. En este sentido, claramente nos encontramos frente a un contrato oneroso en cuanto ambas partes obtienen una utilidad de la celebración del contrato oneroso en cuanto ambas partes obtienen una utilidad de la celebración del contrato, por una parte el comprador obtiene la cosa (lente en este caso) y por otra, el vendedor recibe el precio. La Municipalidad confunde los conceptos, señalando que el contrato no sería oneroso porque no tiene por objeto obtener una utilidad, lo que no se condice con lo antes señalado.
3. Por último, la Municipalidad argumenta que de acuerdo a lo establecido en el artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, para que un vendedor tenga la calidad de tal debe ser habitual y la Municipalidad no tendría esa calidad, lo que no es efectivo. Lo anterior, debido a que muchas operaciones se realizan de manera habitual por la Municipalidad a través de sus programas “Farmacia Popular” y “Óptica Popular”.

A mayor abundamiento, es del caso hacer presente que el artículo 6°, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios expresamente establece que las Municipalidades se encuentran afectas al Impuesto al Valor Agregado y encontrándose frente a un hecho gravado básico como la venta de bienes corporales muebles de manera habitual como ya se ha dicho, concluye que dichas ventas se encuentran gravadas con IVA y en definitiva se debe emitir la correspondiente boleta a los vecinos que compren los bienes en cuestión y generar el correspondiente débito fiscal IVA por dichas operaciones.

Sin embargo, se requiere definir si por la naturaleza de las prestaciones, lo particular del hecho gravado, la relevancia pública de la función que realiza el solicitante y estimándose que no existen pronunciamientos anteriores en este sentido, razón por la cual se remiten los antecedentes solicitando un pronunciamiento.

Por último, hace presente que el contribuyente solicita pronunciamiento respecto de la exención de IVA de las ventas realizadas a través de los proyectos “Farmacia Popular” y “Óptica Popular” y sin embargo sólo acompaña un estudio en derecho realizado para el programa “Óptica Popular” señalando las razones por las cuales las ventas de lentes realizadas por la municipalidad se encontrarían exentas del pago del IVA. Sin perjuicio de lo anterior, estima esa Dirección Regional que las circunstancias y el hecho gravado es similar, por lo que los argumentos vertidos se aplicarían para ambos proyectos.

II.- ANÁLISIS:

El Art. 8°, del D.L. N° 825, de 1974, grava con Impuesto al Valor Agregado, las ventas y los servicios y el Art. 2°, N° 1, define como venta, en lo pertinente a: “toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles (...) como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta” y como “vendedor” a cualquiera persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles e inmuebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros. Corresponderá al Servicio de Impuestos Internos calificar, a su juicio exclusivo, la habitualidad.

Por otra parte, el artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios señala que son contribuyentes, para los efectos de dicha Ley, las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en ella, y el artículo 6° indica: “Los impuestos de la presente Ley afectarán también al Fisco, instituciones semi-fiscales, organismo de administración autónoma, municipales y a las empresas de todos ellos, o en que ellos tengan participación, aun en los casos en que las leyes por que se rijan los eximan de toda clase de impuestos o contribuciones, presentes o futuros”.

Como puede apreciarse, la calidad de vendedor afecto a IVA no se encuentra relacionada con la calidad de comerciante sino con la habitualidad con que una persona realice una determinada operación, lo que se traduce en desentrañar si quien adquirió los bienes lo hizo con el ánimo de revenderlos, para lo cual la ley entrega elementos objetivos tendientes a revelar dicha motivación.

En efecto, el artículo 4° del D.S. N° 55, del Ministerio de Hacienda, de 1977, Reglamento del IVA, estipula que “Para calificar la habitualidad a que se refiere el N° 3 del artículo 2° de la ley, el Servicio considerará la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice las ventas de los bienes corporales muebles de que se trate, y con estos antecedentes determinará si el ánimo que guio al contribuyente fue adquirirlos para su uso, consumo o para la reventa”.

Establecido el hecho de que la venta de lentes o medicamentos analizada es realizada por un vendedor habitual, corresponde determinar si existe alguna exención que la favorezca.

Sobre el particular, el artículo 13º, N° 6, del D.L. N° 825, de 1974, exime del Impuesto al Valor Agregado, por los servicios que presten a terceros, entre otros, al Servicio Médico Nacional de Empleados y al Servicio Nacional de Salud, los cuales deben entenderse referidos actualmente al Fondo Nacional de Salud y a los Servicios de Salud, respectivamente, por cuanto éstos últimos organismos han sido declarados continuadores legales de aquéllos, conforme a lo dispuesto en los artículos 49º y 16º 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.

En este orden de ideas, el Art. 16º, 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. 17º, 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. 2º de esta ley (...)”.

De las normas legales precedentemente señaladas se desprende que la franquicia contenida en el Art. 13º, N° 6, del D.L. N° 825, favorece a los Servicios de Salud con una exención personal que los libera del Impuesto al Valor Agregado, pero sólo respecto de los servicios que éstos presten a terceros.

Ahora bien, las funciones propias de los Servicios de Salud consistentes, entre otras, justamente en ejecutar las acciones necesarias para el fomento protección y recuperación de la salud, así como también la rehabilitación de las personas enfermas, son llevadas a cabo por éstos 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.

Concordante con lo anterior, se concluye que los servicios prestados por los Servicios de Salud a través de establecimientos municipales que formen parte de su Red Asistencial se encuentran igualmente favorecidos con la exención de IVA, en virtud del Art. 13º, N° 6, del D.L. N° 825, de 1974^[1].

Sin embargo, como se señaló en párrafos anteriores, dicha franquicia alcanza sólo a la prestación de servicios que estos establecimientos realicen en los términos antes señalados y no a las ventas que realicen ni los Servicios de Salud ni los establecimientos que formen parte de su Red Asistencial.

A mayor abundamiento, incluso sobre las ventas efectuadas en farmacias dependientes de establecimientos hospitalarios, este Servicio ha señalado que la liberación de gravámenes que tienen dichos establecimientos se encuentra restringida a su giro, por lo que “el consumo de medicamentos que se produce con motivo de la atención o servicio que éste

brinde, se encuentra exento del Impuesto al Valor Agregado, toda vez que los precios que el hospital obtenga al proporcionar los fármacos en los respectivos tratamientos, formarán parte de los ingresos que perciban dentro de su giro, *no ocurriendo lo mismo cuando se trate de ventas a realizar en la farmacia que tendrá ese hospital, operaciones éstas que sí se encuentran gravadas con ese tributo*"[2].

Tampoco existe en materia tributaria otra exención que favorezca con la liberación del tributo en comento a las ventas de medicamentos que se pretenden realizar mediante las denominadas "ópticas populares" y "farmacias populares".

En este sentido cabe manifestar que las exenciones de impuestos en nuestro ordenamiento jurídico son de derecho estricto, por lo tanto para que proceda alguna de ellas, debe existir una norma expresa que así la establezca, careciendo este Servicio de atribuciones para declararlas de oficio.

Lo señalado previamente no se ve alterado por lo expresado por la Contraloría General de la República en el Dictamen N° 13.636, del año 2016, ya que en él sólo se analiza la procedencia jurídica de que una Municipalidad pueda expender medicamentos a la ciudadanía a través de farmacias administradas por ella, en los términos que allí se indican, concluyendo que resulta procedente que se vendan medicamentos a través de la farmacia del consultorio municipal, a los beneficiarios inscritos en él, en la medida que su objetivo sea facilitarles el acceso a dichos productos y se haga sin fines comerciales, ajustándose a la normativa que rige el arancel respectivo y, en el caso resuelto por el referido dictamen, a las pautas fijadas en él.

Sobre el particular y en relación al Impuesto al Valor Agregado, cabe hacer presente que el carácter "comercial" de una actividad sólo resulta relevante respecto de la calificación de los servicios, atendido que el artículo 2 N° 2 del D.L. N° 825 define tal concepto como la "acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s. 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta", en circunstancias que el N°3 de este último artículo considera expresamente a las rentas del comercio.

Sin embargo, ni el carácter mercantil ni el ánimo de lucro son elementos considerados por la Ley en la definición de venta contenida en el artículo 2° N° 1 del D.L. 825, razón por la cual su aplicación no implica que se esté calificando de "comercial" la operación o de "comerciante" a la entidad que lo realiza.

Por lo expuesto, la calificación como "venta" de las operaciones que realizarán la farmacia y óptica en cuestión, tiene alcance exclusivamente para efectos tributarios y no cambia la naturaleza propia de la operación, que dentro del marco regulatorio de las prestaciones de salud es facilitar el acceso a los medicamentos y lentes a un sector de la población, conforme al principio general contenido en el artículo 4 del Código Tributario, el cual dispone que sus normas sólo rigen para la aplicación o interpretación del mismo y de las demás disposiciones legales relativas a las materias de tributación fiscal interna a que se refiere el artículo 1º, y de ellas no se podrán inferir, salvo disposición expresa en contrario, consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes.

Una vez establecida la procedencia de que las municipalidades vendan medicamentos sin fines comerciales, a través de farmacias pertenecientes a establecimientos de atención primaria de salud municipal, corresponde a este Servicio de Impuestos Internos determinar si dicha actividad se encuentra gravada con Impuesto al Valor Agregado, así como la documentación tributaria que corresponde emitir para respaldar dichas operaciones.

En este sentido, la venta de medicamentos o de lentes que efectúe la Dirección de Salud Municipal, en una óptica o farmacia establecida para tal efecto, se encuentra afecta a IVA en virtud del Art. 8°, en concordancia con el Art. 2°, N° 1, del D.L. N° 825, aun cuando dicha venta sea a precio de costo.

Lo anterior, por cuanto para que se configure el hecho gravado venta, la ley sólo exige que la convención sea a título oneroso, es decir, que el objeto de ésta sea la utilidad de ambos contratantes gravándose cada uno en beneficio del otro, conforme a lo dispuesto en el artículo 1440 del Código Civil, y no a la finalidad de lucro en la transferencia de los medicamentos que allí se expendrán.

En efecto, en el contrato oneroso la utilidad o provecho que recibe cada una de las partes no son necesariamente iguales y el Derecho positivo chileno reconoce en los contratos onerosos la aludida desigualdad de la utilidad que reciben las partes.

De lo expuesto aparece de manifiesto que el hecho de que en una operación de venta no exista ánimo de lucro o que se efectúe a “valor de costo” no significa que ella no configure un hecho gravado con el Impuesto al Valor Agregado, según ha sido resuelto reiteradamente por este Servicio^[3].

En consecuencia, se estima que al realizar las denominadas “ópticas populares” y “farmacias populares” operaciones gravadas con Impuesto al Valor Agregado, deben cumplir con todos los deberes tributarios que impone a los contribuyentes de IVA, tanto el Código Tributario como la Ley de IVA, procediendo a realizar, entre otras, inicio de actividades, timbraje de documentos, etc.

Para respaldar las operaciones estos establecimientos deberán emitir la correspondiente boleta afecta a IVA, conforme a lo dispuesto en el Art. 53°, del citado decreto ley.

En todo caso, y sin perjuicio de lo anterior, en virtud del Art. 23°, N° 1, del D.L. N° 825, cabe hacer presente que el impuesto soportado en la adquisición de los lentes o medicamentos, podrá ser utilizado como crédito fiscal para ser imputado contra el débito fiscal generado por la venta de los mismos.

De lo anterior se desprende que si dichos establecimientos vendieran los lentes a precio de costo, el impuesto al valor agregado, resultaría neutro en la operación, toda vez que el impuesto soportado como crédito fiscal de la compra, será igual al débito fiscal recargado en la venta no alterando el valor final al consumidor, y en el supuesto que la óptica o farmacia no fuera contribuyente de IVA, el IVA soportado en la adquisición deberá ser considerado como costo.

Sin embargo, al ser la óptica o la farmacia contribuyente de IVA, no debe considerar como costo el impuesto soportado en la adquisición del producto, ya que en virtud del mencionado Art. 23°, del D.L. N° 825, dicho monto constituye un crédito fiscal a favor del

contribuyente, el cual tiene derecho a imputar en contra de los débitos fiscales determinados en el mismo periodo tributario.

Si con posterioridad vende el producto al mismo valor de adquisición, el impuesto al valor agregado que debe recargar por dicha venta será un 19% sobre dicho valor, y constituirá, de acuerdo al Art. 21°, del D.L. N° 825 el débito fiscal del contribuyente, el cual debe ser recargado al comprador, conforme dispone el Art. 69°, del citado decreto ley.

En este escenario, al realizar el contribuyente la declaración mensual de IVA, el crédito declarado por la adquisición del producto, se compensará con el débito recargado en la venta, resultando como impuesto a pagar un monto igual a \$0.

Como puede apreciarse, si efectivamente los medicamentos y los lentes son transferidos al consumidor a precio de costo, el impuesto al valor agregado, no altera el precio final en uno u otro escenario.

III.- CONCLUSIÓN:

Del análisis de las normas precedentemente señaladas se desprende que las ventas realizadas en las denominadas “Farmacia Popular” y “Óptica Popular” se encuentran afectas al Impuesto al Valor Agregado, ya que constituyen un hecho gravado con dicho impuesto conforme a las reglas generales establecidas en el Art. 8°, en concordancia con el Art. 2°, N° 1, del D.L. N° 825.

Cabe tener presente que la definición de venta contenida en el mencionado Art. 2°, N° 1, del D.L. N° 825 no exige la existencia de un carácter “mercantil” o “ánimo de lucro”, de tal forma que su aplicación no implica que se esté calificando de “comercial” la operación o de “comerciante” a la entidad que lo realiza, lo que a su vez, es plenamente concordante con lo señalado por la Contraloría General de la República en dictamen N°13.636 de 2016, al resolver que “en la medida que el expendio de medicamentos se haga a través de las farmacias pertenecientes a los establecimientos municipales de atención primaria de salud y con fines de salud pública -mas no comerciales-, esa acción se enmarcará (...) dentro del ámbito de acciones en el que pueden intervenir los municipios (...)”.

Finalmente para documentar estas operaciones, deben emitirse las respectivas boletas de ventas afectas a dicho tributo, sin perjuicio de lo cual, en virtud del Art. 23°, N° 1, del D.L. N° 825, el impuesto soportado en la adquisición de los lentes o medicamentos, podrá ser utilizado como crédito fiscal para ser imputado contra el débito fiscal generado por la venta de los mismos.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1768, de 08.08.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos

[1] Ord. N° 2078, de 09/08/2012.

[2] Ord. N° 2519, de 15/07/1985.

[3] Ord. N° 551, de 14/2/2006; Ord. N° 4514, de 12/9/2003.