

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS - ART. 8, ART. 2, N°1, ART. 23, N°1 - OFICIOS N° 551, DE 2006, N° 4514, DE 2003 Y N° 2078, DE 2012. (Ord. N° 1770, de 08-08-2017)

CONSULTA SOBRE PROCEDENCIA DE AUTORIZAR EL TIMBRAJE DE BOLETAS DE VENTAS Y SERVICIOS NO AFECTOS O EXENTOS DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, POR LA VENTA DE MEDICAMENTOS QUE UNA DIRECCIÓN DE SALUD MUNICIPAL EFECTUARÁ POR MEDIO DE UNA FARMACIA ESTABLECIDA PARA TALES EFECTOS.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre la procedencia de autorizar el timbraje de boletas de ventas y servicios no afectos o exentos de Impuesto al Valor Agregado, por la venta de medicamentos que la Dirección de Salud Municipal de TTTT efectuará por medio de una farmacia establecida para tales efectos.

I.- ANTECEDENTES:

En virtud de un pronunciamiento de la Contraloría General de la República, específicamente el N° 13.636, del año 2016, dirigido a la Municipalidad de XXXX, la Municipalidad de TTTT, estima factible que la Dirección de Salud Municipal (DISAM) de su comuna, proceda al expendio de medicamentos a valor de costo a sus usuarios registrados, por medio de una farmacia establecida para tales efectos.

En atención a ello y a fin de ajustarse a la normativa y jurisprudencia administrativa en el ejercicio de la administración de una “farmacia popular” en la ciudad de TTTT, es que surge la consulta objeto de esta presentación.

II.- ANÁLISIS:

En primer lugar, cabe manifestar que el Dictamen N° 13.636, del año 2016, solamente 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 realizará la farmacia 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 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.

Al respecto, el Art. 8º, del D.L. N° 825, de 1974, grava con Impuesto al Valor Agregado, las ventas y los servicios.

A su vez, el Art. 2º, 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”.

Por su parte, 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. 2° de esta ley...”.

De las normas legales precedentemente señaladas se desprende que la franquicia contenida en el Art. 13°, 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. 13°, 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.

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 “farmacias populares”, en este caso por la farmacia administrada por la Dirección de Salud Municipal (DISAM), de la Municipalidad de TTTT.

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

Por lo tanto, la venta de medicamentos que efectúe la Dirección de Salud Municipal, en una 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[2].

En consecuencia, se estima que al realizar las denominadas “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 estas farmacias 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 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 dichas farmacias venden a precio de costo los fármacos, 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.

III.- CONCLUSIÓN:

Del análisis de las normas precedentemente señaladas se desprende que las ventas realizadas en la denominada “Farmacia 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 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° 1770, de 08.08.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos

[1] Ord. N° 2078, de 09/08/2012.

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