

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 2, N° 2, ART. 13, N° 6 Y N° 7
(ORD. N° 3157, DE 30-12-2019)**

Consulta sobre aplicación de la exención contenida en el Art. 13, N° 7, del D.L. N° 825, a las prestaciones que efectúa y cobra XXXXX por intermedio de sus centros de salud.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación del antecedente, mediante la cual solicita confirmar algunos criterios respecto de la aplicación de IVA a las prestaciones de salud efectuada por los centros de salud que posee y administra XXXXX.

I.- ANTECEDENTES:

XXXXX es un Servicio Público Descentralizado, administrativamente sujeto a la supervigilancia del Ministerio de Defensa Nacional y para fines presupuestarios del Ministerio del Trabajo y Previsión Social, con exención de impuestos contemplado en sus sucesivos estatutos orgánicos.

La primera Ley Orgánica fue la N° 3.029, publicada con fecha 9/9/1915, del Ministerio de Guerra, que crea para el personal del Ejército y de la Armada; una Caja de Retiro y Montepío, la cual formará una sección de la Caja Nacional de Ahorros y autoriza al Presidente de la República para dictar los reglamentos necesarios.

Con posterioridad, en el año 1953, se publicó en el Diario Oficial una nueva Ley Orgánica de la XXXXX - contenida en el D.F.L. N° 31, DE 1953, Ministerio de Defensa, publicado en el Diario Oficial de 18/4/1953.

Respecto de los Centros de Salud y Rehabilitación que posee y administra XXXXX, la Ley N° 18.837, publicada en el Diario Oficial el día 13/10/1989, del Ministerio de Defensa Nacional, Subsecretaría de Guerra, dicta normas respecto de personal, que indica de la XXXXX.

En el artículo primero, este cuerpo legal declara ajustada a derecho la creación de los Centros de Salud que a continuación se individualizarán, señalando expresamente “como órganos de la XXXXX”.

Los Centros de Salud y Rehabilitación que posee y administra XXXXX son:

- YYYYYY, ubicado en ZZZZZ, comuna de Santiago, Región Metropolitana.
- QQQQQ, ubicado en la comuna de La Florida, Región Metropolitana. (P P P P P P, La Florida)
- SSSSS, ubicado en la comuna de Limache, Quinta Región de Valparaíso (Av. RRRRR, Limache).
- NNNNN, de la Quinta Región (Av. TTTTT, Valparaíso).

Como información adicional, en la presentación cita variada jurisprudencia sobre la materia, resumiendo brevemente su contenido, así como también una lista de instituciones con las cuales su representada ha suscrito convenios para la prestación de servicios de salud. Además, adjunta un Informe en derecho sobre la obligación de tributación con IVA, de los servicios prestados en Centros de Salud y Rehabilitación de XXXXX.

Con todos esos antecedentes solicita se confirme que, las prestaciones de salud que efectúa y cobra XXXXX por intermedio de sus Centros de Salud, que son considerados órganos de XXXXX en virtud de la Ley N° 18.837, de 18 de octubre de 1989, se encuentran exentas de IVA, si esa institución sustituye a los Servicios de Seguro Social, Servicio Médico de Empleados y Servicio Nacional de Salud o sus continuadores legales e ISAPRES en la prestación de los beneficios de salud taxativamente establecidos por ley.

Lo anterior se encuentra cubierto por la exención del artículo 13°, N° 7, inciso final, de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios (D.L. N° 825, IVA), en cuanto ella se refiere a las instituciones que sustituyen los beneficios establecidos por ley.

II.- ANÁLISIS:

El Art. 8°, del D.L. N° 825, grava con Impuesto al Valor Agregado, las ventas y los servicios.

A su vez el Art. 2°, N° 2, del mencionado decreto ley, define servicio 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° 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.

Dentro de las actividades clasificadas en el Art. 20°, N° 4, se encuentran las realizadas por clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares.

Por otra parte, el Art. 13°, N° 6, establece una exención personal, que libera del impuesto al valor agregado por los servicios que presten a terceros, entre otros, a:

- a) El Servicio de Seguro Social;
- b) El Servicio Médico Nacional de Empleados y
- c) El Servicio Nacional de Salud.

Respecto de la mención efectuada al Servicio Médico Nacional de Empleados y al Servicio Nacional de Salud, debe entenderse referida actualmente al Fondo Nacional de Salud y a los Servicios de Salud, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 49° y 16°, del D.F.L. N° 1, de 2005, que fija el texto 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 les correspondían a su antecesor para efectos de cumplir con las funciones que le competían en materia de salud.

A su vez, la referencia efectuada al Servicio de Seguro Social debe entenderse referida actualmente al Instituto de Seguridad Laboral.

Ello tiene su génesis en el artículo 1°, de la Ley N° 18.689, de 1988, que dispuso en ese entonces, la fusión en el Instituto de Normalización Previsional, del Servicio de Seguro Social y de las diversas cajas de previsión señaladas en el mismo artículo, entendiéndose que en lo sucesivo toda referencia que las leyes o reglamentos hicieran a cada una de las indicadas instituciones se entenderían efectuadas al Instituto de Normalización Previsional.

Asimismo, el Art. 2°, de la mencionada ley estableció que “El Instituto de Normalización Previsional sería, para todos los efectos legales, el sucesor y continuador de las instituciones de previsión que se fusionaron conforme a lo dispuesto por el artículo 1°”.

De este modo, la mención que la norma del Art. 13°, N° 6, hace al Servicio de Seguro Social, debía entenderse referida al Instituto de Normalización Previsional.

Sin embargo, con posterioridad, la Ley N° 20.255, de 2008, sobre Reforma Previsional, en su Art. 53°, creó el Instituto de Previsión Social, cuyo objeto es administrar el sistema de pensiones solidarias y los regímenes previsionales administrados a esa fecha por el Instituto de Normalización Previsional.

Para tal efecto, el Art. 54°, inciso primero, de la mencionada ley traspasó desde el Instituto de Normalización Previsional, creado por el Decreto Ley N° 3.502, de 1980, al Instituto de Previsión Social todas sus funciones y atribuciones, con excepción de aquellas referidas a la Ley N° 16.744.

Por su parte, el Art. 63°, de la Ley N° 20.255, dispuso que a contar de la fecha en que entre en funciones el Instituto de Previsión Social, el Instituto de Normalización Previsional, creado por el decreto ley N° 3.502, de 1980, se denominará “Instituto de Seguridad Laboral”.

Por lo tanto, para efectos tributarios, específicamente del Art. 13°, N° 6, letra a), del D.L. N° 825, el actual beneficiario de la mencionada franquicia es el Instituto de Seguridad Laboral, en el ámbito de la Ley N° 16.744, ya que como se señaló en párrafos precedentes la mención que la norma tributaria hace al Servicio de Seguro Social debe entenderse hecha actualmente al Instituto de Normalización Previsional, hoy denominado Instituto de Seguridad Laboral.

Ahora bien, el Instituto de Seguridad Laboral, tiene como objeto la administración del seguro de accidentes del trabajo y enfermedades profesionales, así como la realización de actividades de

prevención de riesgos de accidentes del trabajo y enfermedades profesionales, respecto de las entidades empleadoras afiliadas a él, de sus trabajadores y de los trabajadores independientes que corresponda, según lo dispuesto en el Art. 10°, de la Ley N° 16.744.

De este modo, como administrador del referido seguro, la mencionada Ley faculta al Instituto de Seguridad Laboral, en su Art. 10°, inciso segundo, a contratar el otorgamiento de las prestaciones médicas con los servicios de salud, las mutualidades de empleadores o con otros establecimientos de salud públicos o privados. Ello fue modificado en estos términos por la Ley N° 21.054, de 23/12/2017, que entre otras cosas eliminó el Art. 9°, de la Ley N° 16.744, que radicaba en los Servicios de Salud, la obligación de efectuar las prestaciones médicas a los afiliados al Servicio de Seguro Social, actualmente Instituto de Seguridad Laboral.

De manera que, con anterioridad a la modificación antes señala, el entonces Instituto de Normalización Previsional, sólo tenía la facultad de administrar el seguro de accidentes del trabajo, situación que cambió con la modificación contenida en la Ley N° 21.054, en virtud de la cual se radica en el actual Instituto de Seguridad Laboral, no sólo la obligación de administrar el seguro, sino que también, la obligación de contratar las referidas prestaciones.

Aclarado lo anterior, y avanzando en las normas tributarias aplicables para resolver la consulta bajo análisis, cabe mencionar la exención contenida en el Art. 13°, N° 7, del D.L. N° 825, en virtud de la cual, se encuentran exentas del impuesto al valor agregado las personas naturales o jurídicas que en virtud de un contrato o una autorización sustituyan a las instituciones mencionadas en las letras a), b) y c), del Art. 13°, N° 6, en las prestaciones de los beneficios establecidos por ley.

Al respecto, cabe tener presente que las instituciones de Salud Previsional, sustituyen en la prestación de los beneficios de salud establecidos por Ley, a los Servicios de Salud y al Fondo nacional de Salud, para los efectos de la aplicación de la exención establecida en el N° 7, del artículo 13°, del D.L. N° 825, conforme lo dispuesto en el Art. 171, del D.F.L. N° 1, de 24/6/2005, que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado del D.L. N° 2763/79 y de las leyes N°s 18.933 y 18.469.

Ahora bien, en lo que dice relación con su consulta, antes de determinar si resulta aplicable algún tipo de exención por las prestaciones de salud efectuadas por los Centros de Salud de propiedad de XXXXX, debe determinarse en primer lugar si dichas prestaciones se encuentran gravadas con IVA, conforme al Art. 8°, en concordancia, con el Art. 2°, N° 2, del D.L. N° 825.

En este sentido y como se desprende del Art. 2°, N° 2, en concordancia con el Art. 20°, N° 4, de la Ley de la Renta, sólo los servicios prestados por clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares, se encuentran gravados con Impuesto al Valor Agregado.

Por tanto, cuando dichas prestaciones son efectuadas por establecimientos que no son clínicas u hospitales, como sería el caso de los centros médicos, para determinar si procede o no gravarlas con el tributo en comento debe establecerse, primeramente, si respecto de ellas, el establecimiento de salud resulta ser análogo o similar a una clínica u hospital.

Al respecto, este Servicio ha sostenido¹ 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.

Concordante con ello, en el caso de las prestaciones de salud ambulatorias, se desprende que éstas no requieren de atención profesional médica y de enfermería continua, por lo cual no puede ser considerado quien las preste, análogo a un hospital o a una clínica, para efectos de gravar dichas prestaciones con Impuesto al Valor Agregado.

Cabe hacer presente que en el caso en consulta no se señala en la presentación qué tipo de servicios prestan los Centros de Salud administrados por XXXXX.

Sin embargo, teniendo presente lo antes señalado, se concluye que, si los servicios de salud otorgados en dichos centros, consisten sólo en prestaciones ambulatorias, éstas no se encuentran gravadas con IVA, por no entender respecto de dichos servicios que el centro médico sea análogo a una clínica u hospital.

¹ Ord. 1835, de 27/5/2012009.

Distinta es la situación si en los Centros de Salud se prestan servicios de laboratorio, o se efectúan prestaciones médicas que requieran mantener al paciente hospitalizado para brindarle servicios médicos y de enfermería continuo, para recuperar su salud, en cuyo caso, dichos servicios se encontrarán gravados con el tributo en comento. En el primer caso por tratarse de una actividad expresamente clasificada en el Art. 20°, N° 4, de la Ley sobre Impuesto a la Renta y en el segundo, por entender respecto de dichas prestaciones que el centro médico sería análogo a un hospital o una clínica, ambos clasificados también taxativamente en el mencionado Art. 20°, N° 4.

Por lo tanto, si las prestaciones de salud se encuentran gravadas con IVA, corresponde analizar, si procede aplicar a los Centros de Salud administrados por XXXXX, la exención contenida en el Art. 13°, N° 7, del D.L. N° 825, por dichas prestaciones.

Para ello debe definirse si los Centros de Salud pertenecientes a XXXXX, en lo que dice relación con prestaciones de salud, sustituyen en virtud de un contrato o una autorización al Fonasa, Isapres, Servicios de Salud o Instituto de Seguridad Laboral en la prestación de los beneficios establecidos por ley, en cuyo caso, procedería la franquicia en comento.

Dicha sustitución, opera en el caso de Fonasa y de las Isapres, en la generalidad, cuando las prestaciones son financiadas con bonos de Fonasa o de una Isapre, en virtud de un contrato, entre las instituciones mencionadas y la entidad médica prestadora de los servicios de salud.

Respecto del monto de la exención, cuando la prestación de salud se encuentra gravada con IVA y es financiada con bonos FONASA, éste asciende hasta la cantidad que cubre el respectivo bono FONASA.

Ahora bien, cuando dichas prestaciones son financiadas con bonos de una ISAPRE, también en virtud de un contrato o una autorización entre la ISAPRE y el prestador de la atención, los Centros de Salud deben aplicar la misma modalidad implementada en las atenciones efectuadas bajo autorización del Fondo Nacional de Salud, en cuanto a eximir del Impuesto al Valor Agregado dichas prestaciones, pero sólo hasta el equivalente al valor de los niveles 1, 2 ó 3 del arancel vigente de FONASA para dicha prestación, según sea el grupo o nivel en que se encuentre inscrito el prestador de la atención.

Igualmente procederá la exención en el caso que los servicios gravados con IVA y prestados por los Centros de Salud sean realizados en sustitución de los Servicios de Salud o del Instituto de Seguridad Laboral, lo cual debe constar expresamente en un contrato o autorización que dé cuenta de ello, en cuyo caso el monto exento alcanzará al valor del contrato respectivo.

III.- CONCLUSIÓN:

Respecto del Impuesto al Valor Agregado que afecta a las prestaciones de salud realizadas por los Centros de Salud de XXXXX, conforme a lo manifestado en el Título II de este Oficio, sólo se encuentran gravados con IVA, los servicios de laboratorio, así como aquellas prestaciones respecto de las cuales pueda entenderse que los Centros de Salud son análogos a una Clínica o un hospital, pues sólo en tal caso esos ingresos provendrían de una actividad clasificada en el Art. 20°, N° 4, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Ahora bien, si dichas prestaciones son financiadas con bonos emitidos por FONASA o por alguna ISAPRE, en virtud de un convenio o una autorización entre los centros médicos y dichas instituciones, procederá aplicar la exención contenida en el Art. 13, N° 7, del D.L. N° 825, ya que de este modo se estaría cumpliendo el requisito de sustitución en virtud del cual se deben efectuar las prestaciones, para que opere la franquicia en comento.

Respecto del monto de la exención, cabe señalar que, cuando las prestaciones de salud son efectuadas en sustitución del FONASA, el monto de la misma asciende al valor financiado por dicha institución en el respectivo bono emitido por ésta.

En el caso de prestaciones financiadas con bonos de una ISAPRE, también en virtud de un contrato o una autorización entre la ISAPRE y el prestador de la atención, los Centros de Salud deben aplicar la misma modalidad implementada en las atenciones efectuadas bajo autorización del Fondo Nacional de Salud, en cuanto a eximir del Impuesto al Valor Agregado dichas prestaciones, pero sólo hasta el equivalente al valor de los niveles 1, 2 ó 3 del arancel vigente de

FONASA para dicha prestación, según sea el grupo o nivel en que se encuentre inscrito el prestador de la atención.

Todo valor cobrado por la prestación, que exceda los montos exentos antes señalados se encuentra gravada con IVA.

Finalmente, se encontrarán también exentas de IVA las prestaciones efectuadas por los Centros de Salud de XXXXX, cuando ellas sean realizadas en sustitución de los Servicios de Salud o del Instituto de Seguridad Laboral, lo cual debe constar expresamente en un contrato o autorización que dé cuenta de ello. En este caso, el monto exento alcanzará al valor del contrato respectivo.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 3157, de 30-12-2019

Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos