

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART.2 N° 2, ART. 12 LETRA E N° 8, ART.
12 LETRA E N° 20 – LEY DE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 42 N° 2 – LEY 21.420
(ORD. N° 3459, DE 28.11.2022)**

IVA en servicios y suministro de insumos odontológicos, a partir del 1 de 2023.

De acuerdo con su presentación, solicita confirmar que los servicios médicos odontológicos ambulatorios, así como el suministro de insumos efectuado en el marco de la prestación de dichos servicios, se encontrarán exentos de IVA a contar del 1° de enero 2023; y, si resulta indispensable para acceder a la exención del nuevo N° 20 de la Letra E del artículo 12 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) que la prestación de salud se encuentre comprendida en la nómina de aranceles de modalidad de atención institucional (MAI) del Fondo Nacional de Salud (FONASA).

Al respecto, y como es de su conocimiento, se informa que la Ley N° 21.420 modificó¹, a contar del 1° de enero de 2023², el concepto de hecho gravado “servicio” contenido en el N° 2° del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), eliminando el requisito que la remuneración del servicio provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Luego, a contar de la fecha indicada, se gravará con IVA toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, salvo que concurra alguna exención.

En ese contexto, la Ley N° 21.420 amplió³ la exención contenida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, extendiéndola a los ingresos generados por las sociedades de profesionales referidas en el párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 de la LIR, aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría.

En consecuencia, independientemente de los servicios o asesorías profesionales que presten este tipo de sociedades, en los términos del párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 de la LIR y la tributación que los afecte (impuesto de primera categoría o el impuesto final que corresponda), sus prestaciones se encontrarán exentas de IVA.

Conforme las instrucciones administrativas impartidas por este Servicio⁴ sobre las sociedades de profesionales, para calificar como tales se deben reunir una serie de requisitos⁵, entre ellos, en lo que interesa a la presente consulta, estar constituida como sociedad de personas (como una sociedad de responsabilidad limitada).

¹ N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

² Inciso primero del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

³ Letra a) del N° 2 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

⁴ Ver Circulares N° 21 de 1991, N° 43 de 1994 y N° 50 de 2022. Ver también Oficios N° 697 de 2008; N° 1424, N° 1443 y N° 1511 todos de 2022.

⁵ De acuerdo a la Circular N° 50 de 2022, para calificar como sociedad de profesionales se deben cumplir los siguientes requisitos:

- a) Debe tratarse de una sociedad de personas.
- b) Su objeto exclusivo debe ser la prestación de servicios o asesorías profesionales.
- c) Estos servicios deben ser prestados por intermedio de sus socios, asociados o con la colaboración de dependientes que coadyuven a la prestación del servicio profesional.
- d) Todos sus socios (sean personas naturales u otras sociedades de profesionales) deben ejercer sus profesiones para la sociedad, no siendo aceptable que uno o más de ellos solo aporte capital.
- e) Las profesiones de los socios deben ser idénticas, similares, afines o complementarias.

De este modo, una sociedad por acciones no puede clasificarse⁶ como una sociedad de profesionales a que se refiere el N° 2 del artículo 42 de la LIR⁷.

Sin perjuicio de lo expuesto, y en lo que interesa a su consulta, todavía cabe tener presente que la Ley N° 21.420 incorporó una nueva exención⁸, agregando un N° 20 a la letra E del artículo 12 de la LIRS, que libera de IVA a los “servicios, prestaciones y procedimientos de salud ambulatorios, que se proporcionen sin alojamiento, alimentación o tratamientos médicos para recuperar la salud propios de prestadores institucionales de salud, tales como hospitales, clínicas o maternidades”.

Agrega la norma que esta exención incluye el suministro de los insumos y medicamentos, efectuados en la ejecución del servicio ambulatorio, siempre que sean utilizados y consumidos en dicho procedimiento e incluidos en el precio cobrado por la prestación.

Finalmente, la misma norma precisa que los servicios de laboratorio no se incluyen en esta exención.

De lo expuesto se desprende que la exención favorece las prestaciones de salud ambulatorias; esto es, cuando se presten sin alimentación, alojamiento o atención médica y de enfermería continua para recuperar la salud, propios de prestadores institucionales de salud, tales como hospitales, clínicas o maternidades.

Por su parte, este Servicio⁹ entiende que todas las prestaciones que se encuentran señaladas en la nómina de aranceles modalidad de atención institucional (MAI) y la nómina de aranceles modalidad libre elección (MLE) que se publican en el sitio web del Fondo Nacional de Salud y aquellas que sean asimilables a las mismas o se desarrollen en el contexto de dichos procedimientos, constituyen “prestaciones de salud”, independientemente del monto de su remuneración y si son desarrolladas o no por un prestador institucional de salud, pero siempre que sean prestados por profesionales capacitados para ello de acuerdo con lo establecido en el Libro V del Código Sanitario.

De este modo, y respondiendo su consulta, se informa que los servicios médicos odontológicos y el suministro de insumos utilizados y consumidos en la ejecución de dichos servicios, e incluidos en el precio cobrado por la prestación respectiva, a contar del 1° de enero de 2023, se podrá favorecer con la exención contenida en el nuevo N° 20 a la letra E del artículo 12 de la LIRS, sólo si:

- 1) Es efectuada por profesionales capacitados para ello, de acuerdo con lo establecido en el Libro V del Código Sanitario;
- 2) Es ambulatoria; y,
- 3) Las prestaciones se encuentren comprendidas en la nómina de aranceles modalidad de atención institucional (MAI), o modalidad libre elección (MLE) que se publican en el sitio web del Fondo Nacional de Salud o sean asimilables a las mismas o se desarrollen en el contexto de dichos procedimientos.

⁶ Oficio N° 1648 de 2022.

⁷ Con todo, este Servicio instruyó que el hecho que una sociedad se reorganice o reestructure para tributar como sociedad de profesionales para quedar exenta de IVA por sus servicios, en sí mismo, no configura abuso o simulación en los términos del artículo 4° bis y siguientes del Código Tributario, sin perjuicio que las circunstancias concretas del caso puedan modificar esta afirmación. Asimismo, ha instruido que los contribuyentes que se reorganicen o reestructuren para tributar como sociedad de profesionales y aquellos que, cumpliendo con los requisitos para constituirse como tales, no lo hubiesen hecho de acuerdo a lo instruido en la Circular N° 21 de 1991, podrán, de manera extraordinaria y por única vez acogerse a dicha normativa para efectos de tributar como sociedad de profesionales conforme a las normas de la primera categoría (y así quedar exenta de IVA por sus servicios), a través del procedimiento que este Servicio establecerá mediante resolución. Ver apartado 2.4. de la Circular N° 50 de 2022.

⁸ Letra b) del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

⁹ Apartado 3.2.1 de la Circular N° 50 de 2022.

Los referidos servicios médicos, que cumplan con los requisitos del nuevo N° 20 a la letra E del artículo 12 de la LIVA, podrán acogerse a la exención de IVA, sin exigirse un determinado tipo societario o conformación jurídica del contribuyente.

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 3459, de 28-11-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos