

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS -
ART. 13°, N°7 - D.F.L N° 1, DE 2006, ART. 140° - OFICIOS N° 2928, DE 2012 Y
N°126, DE 2013. (ORD. N° 612, DE 26.02.2015)**

**APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 13° N° 7, DEL D.L.
N° 825 DE 1974.**

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional un pronunciamiento en relación a la procedencia de la exención contenida en el artículo 13° N° 7 del D.L. 825, al caso que indica, mediante la confirmación de diversos criterios que expone.

I.- ANTECEDENTES

XXXX mediante presentación del antecedente, ha señalado que distintos hospitales públicos realizan la derivación de pacientes que son atendidos en sus instalaciones. Estas derivaciones son respaldadas con “cartas de resguardo” que firma la autoridad administrativa que tiene designada cada hospital. En dichas cartas de resguardo, se indican los datos del paciente, la identificación del establecimiento y el firmante.

Se indica que todos los hospitales le solicitan al contribuyente que facture exento de IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 13° N° 7 del D.L. N° 825 directamente a ellos, ya que ellos tienen su propio RUT, y porque el Servicio de Salud respectivo no es quien soporta el gasto o realiza la contratación.

Hace presente además que no existe con los hospitales públicos, ni con los Servicios de Salud de los cuales dependen, contratos o convenios o autorizaciones escritas expresas de sustitución, sino que sólo una orden de atención o derivación (carta de resguardo o respaldo), alguna de las cuales acompaña a su presentación.

En este sentido manifiesta que hasta la fecha ha sostenido reiteradamente que la facturación por este concepto debe ser afecta a IVA, ya que considera que para determinar la procedencia de la exención no basta con las cartas de resguardo, sino que se requiere de un convenio entre el Servicio de Salud y la XXXX, que no existe, o bien una autorización expresa emitida por aquel, actuando por sí o legalmente representada por el hospital si es procedente, que señale que la clínica sustituye al Servicio de Salud en el otorgamiento de las prestaciones de salud al paciente derivado. Dicha posición la sustentaría en Ordinarios N° 157 de 2005 y 126 de 2013.

Esa Dirección procede a analizar lo expuesto, señalando que en virtud de lo dispuesto en el artículo 31° y siguientes del D.F.L. N°1 de 2006, los Establecimientos de Autogestión en Red (establecimientos de salud de mayor complejidad técnica, dependientes del Servicio de Salud), en adelante EAR, son órganos funcionalmente desconcentrados, consecuentemente carecen de personalidad jurídica y patrimonio propio, ello atendido a que el órgano correspondiente seguiría actuando bajo los atributos del órgano superior. Por lo tanto, los EAR gozarían de la misma personalidad jurídica del Servicio de Salud correspondiente ya que siguen actuando bajo los atributos de dicho órgano.

A mayor abundamiento, solicita tener presente que, los EAR están a cargo de un Director, el cual según el artículo 36 letra j) del mismo D.F.L. tiene la atribución de celebrar

convenios con personas naturales o jurídicas, de derecho público o privado, tenga o no fines de lucro, con el objetivo que el EAR otorgue prestaciones y acciones de salud a los beneficiarios pactando los precios o modalidades de pago o prepago que se acuerden.

Respecto al requisito que exige la norma en cuanto a que el prestador sustituya al Servicio Nacional de Salud en virtud de un contrato o una autorización, hace presente lo dispuesto en el artículo 36° del D.F.L. N° 36 de 1980, señala que los convenios regidos por este decreto serán aquellos en cuya virtud un organismo, entidad o persona distinta del Servicio de Salud, sustituye a éste en la ejecución de una o más acciones de fomento, protección y recuperación de la salud o de rehabilitación de enfermos, sea por delegación mandato u otra forma que les permita actuar y administrar por cuenta del Servicio para atender a cualquiera de los beneficiarios de éste.

En este sentido hace mención al Dictamen N° 7986 de 08.02.2012 de la Contraloría General de la República, que da curso a una resolución, mediante la cual se aprueban las bases administrativas para la compra de servicios de cirugías cardíacas de urgencia, por encontrarse ajustada a derecho pero cumple con hacer presente que entiende que a esta contratación le serán aplicables las disposiciones del D.F.L. 36, de 1980, del Ministerio de Salud.”

En relación a lo expuesto solicita la confirmación de los siguientes criterios:

- a) Que los EAR al tener la misma personalidad jurídica del Servicio de salud correspondiente, gozan de la exención establecida en el artículo 13° N° 6 y 7 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en la medida que concurren los demás requisitos legales.
- b) Que las denominadas “cartas de resguardo” u otras ordenes de atención que se acompañan a la consulta pueden ser consideradas como delegación, mandato u otra forma que le permita a los solicitantes actuar y administrar por cuenta del Servicio de Salud EAR, o al FONASA en la ejecución de las prestaciones establecidas por Ley.
- c) Que el contribuyente debe emitir una nota de crédito en el caso que haya emitido facturas afectas a IVA, cuando debió emitir facturas exentas;

II.- ANÁLISIS:

Sobre el particular, es posible señalar que el artículo 13° del D.L. N° 825, dispone la liberación de Impuesto al Valor Agregado a determinadas empresas o instituciones que se señalan en los N° 1 al 8 de dicha norma.

Así, en el N° 5, se favorecen con la referida exención los hospitales, dependientes del Estado o de las Universidades reconocidas por éste, por los ingresos que perciban dentro de su giro.

A su vez el N° 6 hace aplicable dicha exención al Servicio de Nacional de Salud, por los servicios que preste a terceros, la cual debe entenderse referida actualmente a los Servicios de Salud, por cuanto han sido declarados continuadores legales de aquel, conforme a 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.

Cabe hacer presente que las exenciones analizadas, contenidas en los numerales 5 al 7 del Artículo 13° del D.L. 825 son de tipo personal, es decir, benefician sólo a los contribuyentes en ellos señalados, alcanzando a todas las prestaciones que éstos efectúen directamente a terceros sin atender a la naturaleza ni a la calidad de los beneficiarios de las mismas.

Así las cosas, todas las prestaciones que realicen los hospitales dependientes del Estado o de las Universidades reconocidas por éste dentro de su giro se encontrarán exentas de Impuesto al Valor Agregado por aplicación de la exención contenida en el N° 5 del artículo 13° ya mencionado. Sin embargo, esta exención sólo favorece a los mencionados hospitales, no existiendo ninguna otra entidad, pública ni privada, que pueda hacer uso de ella, ni aun cuando el respectivo hospital le haya encargado realizar prestaciones a su nombre.

Distinta es la situación que se produce respecto de aquellos establecimientos que no tienen personalidad jurídica propia y por ende actúan con la personalidad jurídica del Servicio de Salud correspondiente, ya que en este caso, y conforme lo ha señalado este Servicio, respecto de las prestaciones de salud que otorguen, procederá aplicar la exención establecida en el artículo 13° N° 6, letra c) del D.L. 825. En esta situación se encontrarían los establecimientos de salud, categorizados como EAR.

Por su parte, el N° 7 del señalado artículo 13°, exime del tributo en comento a 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 número anterior, en la prestación de los beneficios establecidos por ley. Entre estas instituciones (en lo a que respecta a este análisis), de acuerdo a lo expuesto precedentemente, se encuentran los Servicios de Salud y aquellos establecimientos que no tienen personalidad jurídica propia y que actúan con la personalidad jurídica del Servicio de Salud correspondiente.

Ahora bien, del propio tenor de dicha norma se desprende que para que proceda la exención se deberán cumplir necesariamente los siguientes requisitos:

- a.- Que entre el Servicio de Salud y el tercero prestador del servicio, exista un contrato, o bien una autorización por parte del señalado Servicio.
- b.- Que en virtud de dicho contrato o autorización, el tercero prestador del servicio sustituya al Servicio de Salud.
- c.- Se trate de la prestación de los beneficios establecidos por ley.

Consecuentemente, debe tratarse de un “contrato” o una “autorización”.

- a.- Que entre el Servicio de Salud y el tercero prestador del servicio, exista un contrato, o bien una autorización por parte del señalado Servicio.

Un contrato según el artículo 1438 del Código Civil es: “un acto por el cual una parte se obliga para con otra a dar, hacer o no hacer alguna cosa”.

Una autorización, conforme a Diccionario de la RAE es un Acto de una autoridad por el cual se permite a alguien una actuación en otro caso prohibida.

En ambos casos, tratándose de una exención personal, estos actos deben emanar del Servicio de Salud, en su calidad de titular de la exención.

En este sentido el artículo 22 del D.F.L. N° 1 de 2005, del Ministerio de Salud, establece que el Director del Servicio de Salud es quien le representa oficial o extrajudicialmente, por lo tanto, los contratos o autorizaciones respectivas, en principio deben ser suscritos por el Director del Servicio de Salud, sin embargo cabe hacer presente que a este Servicio no le compete pronunciarse sobre las competencias que tengan otras autoridades para representar válidamente al Servicio de Salud, en la celebración de este tipo de contratos u otorgamiento de la correspondiente autorización. Por lo tanto, si se pretende hacer valer la exención contemplada en el N° 7 del artículo 13° se deberá acreditar ante este Servicio la naturaleza de la facultad de representación del Servicio de Salud para la celebración de este tipo de convenios u otorgar la referida autorización.

b.- Que en virtud de dicho contrato o autorización, el tercero prestador del servicio sustituya al Servicio de Salud.

Ahora bien, tal como se señaló en virtud de este contrato o autorización, el tercero prestador de los servicios debe sustituir al respectivo Servicio de Salud

En este sentido, este Servicio mediante Oficio N° 126 de 22 de Enero de 2013 señaló que procede aplicar la exención contenida en el artículo 13° N° 7 del D.L. N° 825 a los “Ingresos por concepto de determinadas prestaciones en la medida que el prestador realice efectivamente las prestaciones en sustitución del Servicio de Salud y no se trate de una simple subcontratación de los servicios por parte de éste último. Lo anterior debe quedar claramente establecido en el convenio suscrito entre el adjudicatario y el Servicio de Salud.

Por lo tanto, para efectos de la aplicación de la exención, la sustitución a que se refiere la norma, sea que se confiera en virtud de un contrato o una autorización, debe constar expresamente en el respectivo acto como requisito de procedencia.

En virtud de lo anteriormente expuesto, y en cuanto al segundo criterio sometido a ratificación, es posible señalar que las “cartas de resguardo” mediante las cuales el hospital o establecimiento, deriva a los pacientes a las clínicas, si bien no tienen una regulación particular en la normativa referente al ámbito de la salud, en general se trata de documentos, que tienen una naturaleza garantista de carácter económico creada para respaldar la responsabilidad económica del suscriptor hacia un tercero, situación ajena al tema tributario en comento.

Las cartas de resguardo tenidas en vista, son simples órdenes de atención mediante las cuales se deriva a un paciente a una determinada institución, suscritas por autoridades internas de los hospitales que las emiten, respecto de las cuales no se ha acreditado que tengan la representación del Servicio de Salud, para efectos de autorizar a un tercero a sustituirlo en los términos que señala la norma.

Por lo tanto, es posible señalar que dichos documentos, desde la perspectiva tributaria no constituyen un documento idóneo para respaldar la procedencia de la exención, ya que en cuanto a su propia naturaleza es un documento que dista de los objetivos que exige la

norma tributaria, toda vez que en cuanto a su emisión y contenido, no da cuenta del cumplimiento de los requisitos antes señalados.

c.- Se trate de la prestación de los beneficios establecidos por Ley.

Para estos efectos, tal como se ha expresado en Oficio 2928 de 2012, se debe recurrir al Libro II del D.F.L. N° 1 del Ministerio de Salud, el cual señala las prestaciones a que tienen derecho los beneficiarios del sistema, mediante la creación de un Régimen de prestaciones de salud; teniendo además presente lo dispuesto en el artículo 140, del mencionado D.F.L., que incluye dentro de dicho régimen todas aquellas acciones de promoción, protección y otras relativas a las personas o al ambiente, que se determinen en los programas y planes que fije el Ministerio de Salud, en la forma y modalidades establecidas en las disposiciones que rigen a los organismos del Sistema Nacional de Servicios de Salud, a quienes corresponderá la ejecución de tales acciones.

II.- CONCLUSIÓN:

Considerando lo expuesto en el punto anterior y en relación a los criterios cuya confirmación solicita, es posible señalar que si los EAR obran bajo la misma personalidad jurídica del Servicio de Salud gozarán de la exención contemplada en el artículo 13° N° 6 respecto de las prestaciones de salud que otorguen directamente.

La exención establecida en el numeral 7 del mismo artículo, está establecida para terceros que en virtud de un convenio o autorización sustituyan al Servicio Nacional de Salud, por lo tanto, para su procedencia se deberá dar cumplimiento a los requisitos ampliamente analizados en el punto anterior.

En cuanto a las denominadas cartas de resguardo u órdenes de atención acompañadas, mediante las cuales los pacientes son derivados a las Clínicas, conforme a lo señalado previamente, éstas no constituyen una autorización de aquellas a que se refiere la norma tributaria, por cuanto no dan cuenta del cumplimiento de los requisitos antes señalados, es decir, que emane del Servicio de Salud, y que establezca expresamente que en virtud de ella el tercero prestador sustituye al respectivo Servicio en las prestaciones a que se refiere la norma.

En cuanto a la forma en que deben operar los contribuyentes que han emitido documentos afectos a IVA debiendo haber emitido documentos exentos y viceversa, no es posible pronunciarse en términos generales, ya que las situaciones deben ser analizadas en cada caso en particular, a objeto de establecer el cumplimiento de los requisitos que las normas particulares prevén para la emisión de este tipo de documentos.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR SUBROGANTE

Oficio N° 612, de 26.02.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos