

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 55
– D.S. N° 55, DE 1970, ART. 70 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 2, N°1,
ART. 14, ART. 40, N°1 – CIRCULAR N° 103, DE 1979.**

Situación tributaria de las comisiones que cobra en ejercicio de sus funciones.

Se ha solicitado a este Servicio dar respuesta a una serie de consultas relacionadas con la situación tributaria que afectaría a la Central de Abastecimiento del Sistema Nacional de Servicios de Salud en el ejercicio de sus funciones.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, la Central de Abastecimiento del Sistema Nacional de Servicios de Salud (CENABAST) es un servicio público funcionalmente descentralizado, dotado de personalidad jurídica y patrimonio propio, dependiente del Ministerio de Salud, cuya función legal es proveer de medicamentos, instrumental y demás elementos e insumos requeridos para la ejecución de acciones de fomento, protección o recuperación de la salud y de rehabilitación de las personas enfermas.

En cumplimiento de dichas funciones, se licitan las compras que deban realizarse, de acuerdo con la programación efectuada según los requerimientos de cada establecimiento que integre o se adscriba al Sistema Nacional de Salud (Sistema), así como de almacenes farmacéuticos, farmacias privadas y establecimientos de salud sin fines de lucro.

CENABAST mantiene una relación jurídica con el proveedor establecida en las bases de licitación y posterior contrato, el cual firma por cuenta de los establecimientos y también mantiene una relación jurídica con el establecimiento¹, mediante un mandato de compra² y administración, en virtud del cual presta servicios de intermediación y, adicionalmente, bodegaje y transporte, entre otros.

El precio de los productos adquiridos es directamente pagado por el establecimiento al proveedor, contra la factura que este emita. En tanto, CENABAST tiene derecho a percibir, de parte del establecimiento, un porcentaje de comisión, calculado sobre el monto neto total de la factura emitida por el proveedor al establecimiento.

Destaca que actualmente solo informa como giro el de “actividades de la administración pública” y de “venta por mayor de productos farmacéuticos”, lo que no refleja su rol de intermediario, ya que en su parecer no desarrolla actividades gravadas con IVA, salvo entenderse que actúa como un comisionista con oficina establecida o como una agencia de negocios.

Finaliza su presentación solicitando aclarar o confirmar diversos criterios relativos al tratamiento tributario aplicable a sus operaciones, frente a las normas de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) y de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), los cuales, por razones de buen orden, serán expuestos y absueltos a continuación de modo sistemático.

II ANÁLISIS

Atendido que no se adjuntan antecedentes, la presente respuesta se funda en la descripción formulada en la presentación y lo resuelto por este Servicio en situaciones similares.

1) Tratamiento tributario frente a la LIVS

¹ Particularmente, sus mandatarios son el MINSAL y FONASA, llamadas compras centralizadas, y también son servicios de salud, hospitales, farmacias, etc., llamadas compras descentralizadas.

² Mediante una Resolución, CENABAST aprueba un mandato tipo de intermediación. En él se establecen los derechos y obligaciones de CENABAST y los establecimientos, y se determina el porcentaje de comisión a cobrar, el que comprendería la realización de diversas actividades.

Conforme al Capítulo V del Libro I de los estatutos de CENABAST, contenidos en el Decreto con Fuerza de Ley N° 1 de 2005, del Ministerio de Salud³, dicha institución tiene como principal función⁴ la de proveer de todo tipo de artículos e insumos médicos que requieran tanto las entidades adscritas al Sistema, como las farmacias, almacenes farmacéuticos privados y establecimientos de salud sin fines de lucro.

En cumplimiento de sus funciones legales, CENABAST actúa como intermediario y representante de quienes forman parte del Sistema, mediante un mandato que estos otorgan para la compra de los bienes requeridos – realizada a través de licitaciones.

Por su parte, conforme a la letra b) del artículo 76 de sus estatutos, CENABAST se financia mediante el cobro de una comisión equivalente a un porcentaje calculado sobre el monto neto total de los bienes facturados por el proveedor⁵. Si bien la ley menciona otras fuentes de financiamiento, de acuerdo a la presentación, esta comisión sería su única fuente.

Ahora bien, dado que CENABAST debe, por ley, proveer de estos bienes a quienes integran el Sistema, el mandato celebrado al efecto simplemente constituye el mecanismo para que dicha entidad ejecute sus funciones legales, sin perjuicio que las comisiones – cuya fuente también es la ley – están destinadas a sufragar los gastos incurridos en la ejecución de dichas funciones legales, sin constituir propiamente una remuneración por la intermediación ejecutada.

En consecuencia, descartada la existencia de una remuneración para CENABAST, no se configura en la especie un hecho gravado afecto a IVA⁶.

Asimismo, la intermediación llevada a cabo por CENABAST en beneficio de farmacias y almacenes farmacéuticos privados, así como de establecimientos de salud sin fines de lucro – ejecutada en virtud del mandato que estas entidades otorgan y dentro del marco que establece su estatuto – cumple con los mismos objetivos indicados para aquellas entidades que forman parte del Sistema, de modo que la comisión pagada en este caso sigue la misma suerte señalada en el párrafo anterior.

Por último, el bodegaje (almacenamiento) y transporte de los bienes se comprenden dentro de las acciones que la ley le permite ejecutar a CENABAST para el cumplimiento de sus funciones, sin constituir servicios independientes a la ejecución de su función.

2) Documentación tributaria

Conforme lo expuesto precedentemente, CENABAST no debe emitir facturas o boletas por su intermediación porque no se verifica un hecho gravado con IVA. De esta manera, podrá emitir cualquier otro documento que dé cuenta de la percepción de las sumas pagadas por las entidades de salud. Consecuentemente, no existe ningún crédito o débito fiscal que CENABAST deba “traspasar” a sus mandantes.

La venta de los bienes, efectuada por los proveedores – adjudicatarios – está gravada con IVA. Puesto que CENABAST actúa en virtud de un mandato con representación, los efectos de los contratos suscritos por ella recaen sobre quienes integran el Sistema. Por tanto, los proveedores deberán emitir la respectiva factura a nombre de dichos mandantes.

³ Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado del Decreto Ley N° 2763 de 1979 y de Las Leyes N° 18.933 y N° 18.469.

⁴ De acuerdo con el inciso tercero del artículo 68, CENABAST proveerá de medicamentos, instrumental y demás elementos o insumos que puedan requerir los organismos, entidades, establecimientos y personas integrantes o adscritas al Sistema, para la ejecución de acciones de salud y de rehabilitación de las personas enfermas, con el solo objeto de cumplir los planes y programas del Ministerio y a los demás organismos públicos, entre cuyos fines institucionales esté la realización de acciones de salud en favor de sus beneficiarios. Asimismo, la letra a) del artículo 70 establece su función como proveedor del sistema y las acciones que puede llevar a cabo CENABAST, para cumplir con sus funciones. A su turno, el artículo 70 bis permite el ejercicio de dichas funciones respecto de las farmacias, almacenes farmacéuticos privados, y establecimientos de salud sin fines de lucro.

⁵ Mediante Dictamen N° 26915 de 2013, la Contraloría General de la República expresamente resuelve que CENABAST puede cobrar una comisión por los servicios de intermediación que otorgue.

⁶ Criterio contenido en los Oficios N° 2554 de 2016 y N° 729 y N° 730, ambos de 2018.

En el caso de los pagos centralizados realizados por FONASA en virtud de la Ley N° 20.850, que crea un sistema de protección financiera para diagnósticos y tratamientos de alto costo, no es posible determinar cuál sea su tratamiento tributario atendido que no se informa cómo se relaciona CENABAST con dicho organismo. Con todo, si FONASA actúa bajo las mismas condiciones que las demás entidades de salud, deberá aplicársele el mismo tratamiento expuesto en los párrafos precedentes.

Finalmente, respecto de las guías de despacho⁷, si esta se emite con ocasión de una venta, el proveedor deberá emitirla al adquirente de los bienes (la entidad de salud), consignando su domicilio. Si el destino de los bienes es distinto al domicilio del adquirente, se indicará así en la glosa del documento.

Tratándose de traslados que no constituyan venta, como, por ejemplo, el traslado de bienes desde las bodegas de CENABAST a las dependencias en que estos serán utilizados, será el dueño de los bienes – la entidad de salud – quien emitirá a sí mismo la guía de despacho. Se indicará en la glosa del documento el domicilio desde el cual se retiran los bienes y el destino de estos y, además, la frase que dicho traslado no constituye venta⁸.

3) Tratamiento tributario frente a la LIR

Este Servicio ha sostenido invariablemente que todas las personas, sean naturales o jurídicas, tengan o no fines de lucro, revisten la calidad de contribuyentes, en la medida que puedan estar sujetas a algunos de los tributos que la LIR establece, lo cual ocurrirá en caso que posean bienes o realicen actividades susceptibles de generar rentas clasificadas en alguna de las categorías que dicha ley contempla.

Asimismo, cabe tener presente que la definición de renta contenida en el N° 1 del artículo 2 de la LIR es amplia, pues alcanza a todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación.

Sin embargo, por la intermediación que realiza para la adquisición de bienes en beneficio de las entidades adscritas al Sistema de Salud, CENABAST no percibe una remuneración o ingreso que califique como renta, en los términos ya indicados. En efecto, según se señaló, las comisiones – cuya fuente es la ley – consiste en su única fuente de financiamiento y para el cumplimiento de las funciones que la propia ley le encomienda.

De esta manera, si CENABAST percibe únicamente estas comisiones, no califica como contribuyente de primera categoría ni debe cumplir las demás obligaciones de este tipo de contribuyentes, como por ejemplo la determinar rentas conforme con los artículos 29 al 33, de la LIR; efectuar pagos provisionales obligatorios; presentar declaración anual de impuesto a la renta o acogerse a las disposiciones del artículo 14 de la LIR. Sí en cambio, debe efectuar las retenciones a que se refiere el artículo 74 de la LIR.

Al tenor de lo expuesto, resulta innecesario referirse a la exención dispuesta en el N° 1 del artículo 40 de la LIR.

4) Registros contables y formulario 22

Sobre la procedencia y forma en que deberían registrarse los valores de los productos que han sido adquiridos por cuenta ajena, y si debieron o no incluirse en el balance, se informa que no es materia de competencia de este Servicio.

En cuanto a los códigos utilizados, montos registrados, régimen y tasa aplicada, así como procedencia de una devolución de lo pagado conforme al formulario 22, se informa que dichas materias corresponde someterlas a la Dirección Regional respectiva, sin perjuicio de considerar lo resuelto en el presente oficio.

⁷ Estos documentos se emiten frente a dos situaciones: a) con ocasión de una venta, cuando el vendedor posterga la emisión de la factura, entregará una guía de despacho al adquirente juntamente con la entrega real o simbólica de las especies; b) para amparar meros traslados de bienes que no importen una venta, efectuados en vehículos destinados al transporte de carga, sea que los bienes estén siendo movilizados por su dueño o por un tercero.

⁸ Artículo 55 de la LIVS; artículo 70 del Decreto Supremo N° 55 de 1977, que contiene el Reglamento de la LIVS, Circular N° 103 de 1979 y Oficio N° 439 de 2005.

III CONCLUSION

Atendida la naturaleza y extensión de las consultas, ténganse por absueltas en los términos expuestos en el Análisis precedente.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 774, de 24.03.2021
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos