

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS -
ART. 12°, LETRA E, ART. 13°. (ORD. N° 993, DE 12.06.2014)**

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE
HEMODIÁLISIS.**

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional un pronunciamiento respecto al correcto tratamiento tributario de los servicios de hemodiálisis frente al Impuesto al Valor Agregado.

I.- ANTECEDENTES

Diversos hospitales públicos han llamado a licitación para seleccionar al proveedor de los servicios de hemodiálisis para pacientes agudos. En este contexto y considerando que los antecedentes que presentan los distintos oferentes son de público conocimiento, su representada habría advertido que no existe claridad en el mercado sobre el tratamiento tributario de dichos servicios frente al Impuesto al Valor Agregado.

En efecto, algunos oferentes consideran estos servicios gravados o afectos a IVA, como es el caso de su representada, en circunstancias que otros oferentes los consideran exentos o no afectos a este Impuesto.

En consideración a que el tratamiento de los servicios de hemodiálisis para pacientes agudos influye en la competitividad de los oferentes, se solicita la confirmación de los siguientes criterios:

- 1.- Que los servicios de hemodiálisis de agudos se encuentran gravados con IVA, por tratarse de una actividad clasificada en el artículo 20° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, específicamente en su número 4, por tratarse de prestaciones médicas.
- 2.- Que los servicios de hemodiálisis de agudos que son prestados por sociedades de profesionales se encuentran gravados con IVA por tratarse de servicios propios de hospitales o clínicas, no siendo aplicable en la especie la exención establecida en el N° 8 , de la letra E, del artículo 12° del D.L. N° 825.
- 3.- Que para que opere alguna de las exenciones contempladas en los artículos 12° o 13° del D.L. N° 825, respecto del servicio de hemodiálisis de agudos sería menester: i) que la empresa prestadora sustituyera al hospital en este servicio, y ii) siempre y cuando la prestación se encuentre establecida en la ley, es decir, contemplada en el Arancel del Régimen de Prestaciones de Salud.
- 4.- Que en mérito de los antecedentes que se acompañan a esta presentación acerca de la licitación pública para contratación de suministro de servicios de hemodiálisis para pacientes agudos del Hospital que indica, publicada en el portal www.mercadopublico.cl, no se aprecia la concurrencia de los requisitos necesarios para que opere ninguna de las exenciones al Impuesto al Valor Agregado contenidas en los artículos 12° y 13° del D.L. N° 825, respecto del oferente adjudicatario.
- 5.- Que en vista de lo anterior, su representada XXXX, como cualquier otro prestador de este servicio, deberá recargar el IVA en todas las prestaciones de servicios de agudos que

se liciten en los Hospitales y Clínicas pues se trataría de una actividad gravada y no exenta de dicho impuesto.

II.- ANÁLISIS:

Sobre el particular, cabe señalar que respecto al tratamiento tributario de los servicios de hemodiálisis frente al Impuesto al Valor Agregado, este Servicio anteriormente se ha pronunciado sobre la materia, señalando en primer lugar que de la descripción del concepto de diálisis, entendida como un procedimiento intermitente que se realiza tres veces por semana a un paciente que debe asistir a un centro de diálisis para permanecer por aproximadamente cuatro horas conectado a una máquina llamada “máquina de hemodiálisis”, que realiza la diálisis, se entiende que constituye una prestación propia de un establecimiento análogo o semejante a un hospital o clínica, sin importar si dicha prestación se da de manera ambulatoria o no. Ello, por cuanto dicho tratamiento médico corresponde a una prestación de salud para la recuperación, rehabilitación y cuidados paliativos de personas enfermas que caracterizan a un hospital. En consecuencia, debe estarse a lo resuelto en dichos pronunciamientos.

Por otra parte y en relación a la situación tributaria de las sociedades de profesionales, cabe tener presente lo instruido en Circular N° 21, de 1991, del Servicio de Impuestos Internos, en la que se ha dejado expresamente establecido que, en general, no quedan clasificadas en la segunda categoría las rentas obtenidas por una sociedad de profesionales, en el caso de: “e) Las sociedades de profesionales que desarrollen cualquiera de las actividades clasificadas en el artículo 20°, aun cuando se trate de aquellas meramente rentísticas a que se refieren los N°s 1 y 2 del artículo 20°”. Todo ello conforme a lo dispuesto en el inciso final del N° 2 del artículo 42° de la ley del ramo. Ahora bien, tratándose de sociedades de profesionales que desarrollen este tipo de actividades, de acuerdo a la parte final del N° 4, del artículo 20°, y el inciso final del N° 2, del artículo 42° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, pueden ser clasificadas como contribuyentes de Primera o Segunda categoría, respectivamente. A juicio de esta Dirección, en esta situación, y conforme a lo instruido en la referida Circular, debe estarse al predominio del capital o del trabajo para determinar si clasifican en una u otra categoría.

En la especie, en las prestaciones de hemodiálisis, de acuerdo al concepto anteriormente señalado, es indispensable la utilización de una máquina, que es la encargada de realizar el procedimiento de depuración extra-renal (hemodiálisis), a la cual el paciente debe permanecer conectado para estos efectos, por un período más o menos extenso de tiempo. En estas circunstancias, desde el punto de vista tributario se estima que existe un predominio del empleo de maquinaria y por ende del elemento capital, por sobre el trabajo profesional propiamente tal, lo que permite calificar las respectivas rentas, como provenientes del desarrollo de una actividad de la Primera Categoría.

Consecuentemente, las rentas a que se refiere, estarán afectas al Impuesto de Primera Categoría por tratarse de los ingresos clasificados en el artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no siendo aplicable en consecuencia la exención establecida en el N° 8, de la letra E, del artículo 12° del D.L. N° 825.

Ahora bien, en cuanto a los requisitos de procedencia de la exención contemplada en el artículo 13° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, tal como se señaló en pronunciamientos anteriores, los Servicios de Salud gozan de una exención personal

contenida en el Art 13°, N° 6, del D.L. N° 825, por los servicios que presten a terceros. Dicha exención, se hace extensiva, en virtud del Art. 13°, N° 7 del citado decreto ley, a las personas naturales o jurídicas que en virtud de un contrato o una autorización sustituyan, en el caso bajo análisis, a los Servicios de Salud, pero sólo en aquellas prestaciones establecidas por ley.

De lo anterior se desprende la exigencia del cumplimiento de dos requisitos copulativos: a) Que el prestador en virtud de un contrato o autorización sustituya al respectivo Servicio de Salud y b) que la prestación se encuentre establecida por ley.

En la prestación de los servicios de hemodiálisis para pacientes agudos es requisito indispensable para la procedencia de la exención, que el prestador sustituya al Servicio de Salud, en términos de que los servicios, sean realizados por el prestador directamente al paciente, y no al hospital. Sobre esta materia, este Servicio se ha manifestado señalando que dicho requisito no se cumple cuando el Servicio de Salud subcontrata a un tercero para que realice la prestación, por cuanto en dicho caso respecto del paciente es el mismo Servicio que realiza la prestación, subcontratándola.

En cuanto al segundo requisito, es posible señalar que las prestaciones a que se refiere la exención fueron establecidas por ley, en el Libro II, del D.F.L. N° 1, del Ministerio de Salud, mediante la creación de un Régimen de Prestaciones de Salud. En dicho Régimen, se encuentran comprendidas las prestaciones contenidas en el Arancel del Régimen de Prestaciones, sin embargo, el Art. 140°, del mencionado D.F.L. N° 1, incluye dentro de las prestaciones de salud que proporciona el Régimen, aquellas realizadas por los Servicios de Salud, al disponer que: “Se incluyen entre las prestaciones de salud que proporciona el Régimen 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 que integran el Sistema Nacional de Servicios de Salud, a quienes corresponderá la ejecución de tales acciones”.

Del análisis precedente, mediante Ordinario N° 2928 de 2012 este Servicio concluyó que al encontrarse las prestaciones de hemodiálisis de agudos que corresponde efectuar a los Servicios de Salud, incluidas dentro de aquellas establecidas por Ley, en el Régimen de Prestaciones de Salud, contenido en el Libro II, del D.F.L. N° 1, les resulta plenamente aplicable a los terceros prestadores que, en virtud de un contrato o una autorización, sustituyan a los Servicios de Salud, en la prestación de los referidos beneficios, la exención contenida en el Art. 13°, N° 7, del D.L. N° 825.

III.- CONCLUSIÓN:

En respuesta a sus consultas, se informa a Usted, que se corrobora el primer y segundo criterio sometido a consulta, toda vez que de acuerdo a lo señalado reiteradamente por esta autoridad, los servicios de hemodiálisis son de aquellos prestados por establecimientos análogos a un hospital o clínica y, en consecuencia, se encuentran afectos al Impuesto al Valor Agregado, conforme a lo dispuesto en los artículos 2° N° 2 y 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en concordancia con el artículo 20° N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En este mismo sentido, de acuerdo a los antecedentes expuestos y las normas legales señaladas, esta autoridad concluye que los servicios de hemodiálisis proporcionados por sociedades de profesionales, clasifican en Primera Categoría, encontrándose afectos a Impuesto al Valor Agregado conforme a lo señalado en el párrafo anterior. De esta manera,

las respectivas rentas se encuentran afectas al Impuesto al Valor Agregado, no siendo aplicable la exención contemplada en el artículo 12 letra E N° 8 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Por otra parte, es del caso precisar que la exención contenida en el artículo 13° N° 7 del D.L N°825, no se encuentra acotada sólo a las prestaciones contenidas en el Arancel del Régimen de Prestaciones de Salud, cuando terceros prestadores, en virtud de un contrato o una autorización, sustituyan a los Servicios de Salud, en las prestaciones establecidas por ley. Lo anterior, por cuanto todas las acciones de salud ejecutadas por ellos se enmarcan, como ya se señaló, dentro de aquellas establecidas por Ley, de acuerdo a lo dispuesto en el Libro II, del D.F.L. N° 1, del Ministerio de Salud.

En relación a lo planteado en el punto N° 4, es del caso señalar que dado que los antecedentes acompañados dan cuenta de operaciones realizadas por contribuyentes respecto de los cuales no se ha acreditado su representación, no procede pronunciarse sobre ellas en este acto. Sin embargo, se informa que la documentación referida a anteriores licitaciones de las prestaciones en comento, en las que eventualmente pudiera determinarse algún incumplimiento a las normas tributarias se ha puesto en conocimiento de la Subdirección de Fiscalización, a fin de que en virtud de sus facultades ejecute las acciones que sean pertinentes.

En este contexto, si bien del texto del presente oficio ha quedado de manifiesto que las prestaciones de hemodiálisis se encuentran afectas a IVA, no es posible concluir que en la práctica en todas las licitaciones de estos servicios se deba recargar el tributo, como así lo solicita el contribuyente, toda vez que ello dependerá de si en cada caso concurra o no alguna exención, que debe ser analizada en cada oportunidad.

No obstante, se hace presente que la exención sólo procederá si el prestador sustituye al Servicio de Salud, en términos de que los servicios sean realizados por el prestador directamente al paciente y no al hospital; y no en el caso que el Servicio de Salud subcontrata a un tercero para que realice la prestación, por cuanto en dicho caso respecto del paciente es el mismo Servicio que realiza la prestación, subcontratándola.

MICHEL JORRATT DE LUIS
DIRECTOR (T y P)

Oficio N° 993, de 12.06.2014
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos.