

**ORD. N° 289 /**

**ANT.:** Consulta sobre tributación del Impuesto al Valor Agregado en servicios médicos prestados por sociedad.

**MAT.:** Responde.

**Providencia, 24.10.2013**

**DE : SR. CLAUDIO AMBIADO ARAYA  
DIRECTOR REGIONAL XV DIRECCIÓN REGIONAL**

**A : SR. XXXXX  
ZZZZZ LIMITADA**

1.- En su consulta del antecedente, expone que la sociedad que representa tiene los siguientes objetos sociales: "Prestación de servicios profesionales en las ramas o especialidades de la medicina y kinesiología, la realización de asesorías técnicas y profesionales y la realización de cualquiera otra actividad profesional derivada o relacionada en la actualidad o en el futuro con cualquiera de ellas en forma directa o indirecta, la compraventa y distribución de insumos médicos y la formación o participación en sociedades cualquiera sea su objeto o naturaleza". No obstante lo anterior, precisa que actualmente sólo presta servicios de kinesiología y estética, otorgándose los tratamientos y procedimientos kinésicos y estéticos por profesionales de la salud y afines, con personal dependiente en el centro médico de la sociedad.

Añade que de acuerdo a las características de los servicios prestados por los profesionales de la salud y de los boxes de atención, los servicios descritos sólo pueden prestarse en calidad de ambulatorios, no siendo posible una atención integral que provea de alojamiento u otros servicios propios de hospitales, clínicas, maternidades, laboratorios u otros establecimientos análogos particulares.

2.- Señala que de acuerdo a la normativa vigente, para que un servicio se encuentre gravado con el Impuesto a las Ventas y Servicios, éstos deben estar descritos en los números 3 ó 4 del artículo 20 de la Ley de la Renta, estableciendo el N°4 del mencionado artículo, entre otras actividades afectas a IVA, las desarrolladas por hospitales, laboratorios, clínicas y centros análogos particulares, entendiéndose como tales los definidos en el Reglamento de Hospitales y Clínicas Privadas, Decreto N°161, de 19.11.1982, el cual transcribe. El consultante concluye que de dicha definición se desprende que el elemento característico de las prestaciones efectuadas por hospitales, clínicas y centros análogos particulares, es la atención profesional médica y de enfermería continua que ellos brindan para la recuperación de la salud, según lo expresa el Oficio N°3.490, de 2009, y que para que los servicios que se presten en un centro de atención médica ambulatoria se encuentren gravados con IVA, deberá establecerse si el centro médico resulta ser análogo o similar a una clínica, hospital, laboratorio o centro análogo particular.

En base a tales antecedentes, solicita se determine la correcta tributación con el Impuesto al Valor Agregado por los ingresos percibidos por la sociedad en relación con los servicios que actualmente presta, que se confirme que los servicios corresponden a actividades donde predomina el esfuerzo físico o intelectual por sobre el capital, que las instalaciones, infraestructura y la normativa sanitaria vigente no permiten ni autorizan al centro médico la estadía, alojamiento, alimentación ni el desarrollo de actividades propias de hospitales, clínicas, laboratorios o establecimientos análogos y que de implementarse la actividad de compra y venta de insumos médicos, el documento tributario a emitir correspondería a una boleta de ventas o factura afecta a IVA, dependiendo del adquirente.

3.- Sobre el particular, cabe señalar que el artículo 8 del D.L N°825, de 1974, grava con Impuesto al Valor Agregado, en lo pertinente, a los servicios, siempre que el interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración provenga de alguna de las actividades clasificadas en el artículo 20 N°3 y 4, de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Por su parte, en el artículo 20 N°4 mencionado, se clasifican, entre otras, las rentas obtenidas por clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares.

De este modo, para poder establecer si determinadas prestaciones de salud efectuadas por establecimientos que no son clínicas, hospitales o laboratorios, se encuentran gravadas con Impuesto al Valor Agregado, debe determinarse, en primer lugar, si respecto de dichas prestaciones, el referido establecimiento resulta ser análogo o similar a una clínica, hospital o laboratorio, como lo requiere la referida norma legal.

El artículo 3° del Reglamento de Hospitales y Clínicas Privadas, contenido en el Decreto N°161, de 19/11/1982, señala que "Para los efectos de este reglamento se entenderá por hospital el establecimiento que atienda a pacientes cuyo estado de salud requiere de atención profesional médica y de enfermería continua, organizado en servicios clínicos y unidades de apoyo diagnóstico y terapéutico diferenciados. Se entenderá por clínica el establecimiento que preste dicha atención, sin disponer de servicios clínicos y unidades de apoyo diferenciados".

De esta definición se desprende 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.

4.- En consecuencia, atendido a lo señalado anteriormente, se ratifica el criterio ya sostenido por este Servicio en pronunciamientos anteriores, en cuanto a que, de acuerdo a los antecedentes proporcionados, los servicios médicos prestados por la consultante, consistentes en servicios de kinesiología y estética, no se encuentran gravados con el Impuesto al Valor Agregado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8°, en concordancia con el artículo 2° N°2 del D.L. N°825, de 1974.

Lo anterior, por cuanto dichas prestaciones no son propias de aquellas realizadas en clínicas y hospitales, según los términos señalados en el numeral precedente, ya que ellas consisten básicamente en consultas de tipo ambulatorio, sin prestarle a sus pacientes atención profesional médica y de enfermería continua para recuperar la salud, por lo que el recinto en cuestión no puede ser considerado respecto de dichas prestaciones como un recinto análogo a una clínica u hospital.

5.- En cuanto a precisar que los servicios prestados por la sociedad consultante corresponden a actividades en las cuales predomina el esfuerzo físico o intelectual por sobre el capital, no obstante requerir de equipamiento adecuado a los servicios que presta, cabe señalar que este Servicio ha manifestado en la Circular N° 21, de 1991, que se clasifican en el artículo 42 N° 2 de la Ley de la Renta, rentas de la Segunda Categoría, las rentas provenientes del ejercicio de profesiones liberales o de cualquiera otra profesión u ocupación lucrativa no comprendida en la primera categoría, entendiéndose por "ocupación lucrativa", la actividad ejercida en forma independiente por personas naturales en las cuales predomine el trabajo personal basado en el conocimiento de una ciencia, arte, oficio o técnica por sobre el empleo de maquinarias, herramientas, equipos u otros bienes de capital. La Circular agrega que "En su calidad de rentas del trabajo, el factor preponderante en la obtención de los ingresos de los profesionales debe ser el esfuerzo físico o intelectual por sobre el empleo del capital. Al efecto, se aclara que para determinar dicha preponderancia no deben ser considerados los muebles y útiles, instalaciones, maquinaria y equipos inherentes al ejercicio de la respectiva actividad profesional."

No obstante ello, atendido el objeto social que desarrolla la sociedad, que le permite la "compra venta y distribución de insumos médicos y la formación o participación en sociedades cualquiera sea su objeto o naturaleza", es posible determinar que la actividad social no es exclusivamente la de prestar servicios o asesorías profesionales médicas, sino que también el desarrollo de otras actividades comerciales que se clasifican en el artículo 20 N° 3 de la Ley de la Renta, por lo cual, las rentas obtenidas por la sociedad no podrían estimarse exclusivamente como rentas provenientes del trabajo, razón por la cual se clasifican como rentas de la Primera Categoría. En este sentido está redactado el Oficio N°3433, de 2012.

6.- Respecto a lo solicitado en términos de confirmar que la infraestructura, instalaciones y normativa sanitaria vigente no le permiten a la sociedad proporcionar la estadía, alimentación ni el desarrollo de actividades propias de clínicas, hospitales, laboratorios u otros establecimientos análogos, cabe señalar que, conforme a lo manifestado en Oficio N°1335, de 18/06/2013, al Sr.

Director sólo le compete interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos, y que, fuera de ese ámbito, no le corresponde pronunciarse sobre lo solicitado.

7.- Por último, respecto a la posibilidad de que la sociedad realice la compra y venta de insumos médicos y el documento tributario que correspondería emitir por ello, es posible indicar que esta actividad está siempre gravada con Impuesto al Valor Agregado, conforme al artículo 8, en concordancia con el artículo 2 N°1, del D.L. 825, de 1974, sobre Impuesto al Valor Agregado, por tratarse de transferencia a título oneroso de bienes corporales muebles, operación por la cual deberá emitirse factura o boleta, ambas afectas a IVA, según corresponda, de acuerdo al citado D.L. 825.

Se hace presente que Ud. puede encontrar mayor información sobre la materia consultada, en la página web de este Servicio, [www.sii.cl](http://www.sii.cl), consultando la Circular N° 21, de 1991, y entre otros, los oficios N° 1335, de 2013, N° 3433, de 2012.

Saluda atentamente a Ud.,

**CLAUDIO AMBIADO ARAYA  
DIRECTOR REGIONAL  
XV DIRECCIÓN REGIONAL**