

ORD. N°_430

**XV DIRECCION REGIONAL
SANTIAGO ORIENTE
DEPARTAMENTO JURIDICO**

MAT.: IVA en los servicios de hemodiálisis prestados por contribuyente.

Cont.: XXXX S.A., RUT N° yyyy

PROVIDENCIA, 22.12.2011.

**DE : SR. RÓMULO GÓMEZ SEPÚLVEDA
DIRECTOR REGIONAL**

**A : SR. ZZZZZ
XXXX S.A.**

En atención a su consulta de la referencia, relativa al tratamiento tributario, a la luz del Impuesto al Valor Agregado de los servicios de hemodiálisis que presta la sociedad, cumpla con informar a usted lo que sigue:

1. Señala el consultante que en los últimos meses diversos hospitales públicos han llamado a licitación para seleccionar al proveedor de servicios de hemodiálisis para pacientes agudos. De esta forma, y de los antecedentes presentados por las distintas oferentes, se ha podido advertir que no existe claridad en el mercado sobre el tratamiento tributario de los servicios de hemodiálisis frente al Impuesto a las Ventas y Servicios.

En efecto, señala que algunos de los oferentes consideran a estos servicios gravados a con IVA, como por ejemplo la empresa que representa, mientras que otros oferentes los consideran exentos o no gravados con dicho impuesto.

Agrega que de acuerdo a su análisis, los servicios de hemodiálisis para pacientes agudos se encuentran gravados con IVA, sin importar si son prestados por contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría o por sociedad de Profesionales sujetas al Impuesto Único de Segunda Categoría.

Lo anterior, según indica, por tratarse de un servicio médico, en que predomina la utilización de una máquina por sobre los conocimientos técnicos del profesional que lleva a cabo el procedimiento.

Adicionalmente, expresa que los referidos servicios no gozarían de la exención contemplada en el artículo 17 N° 3 del D.L. N° 825, puesto que los servicios licitados por los hospitales no cumplirían los requisitos establecidos en dicha disposición, que consisten en que el prestador de los servicios sustituya o reemplace al hospital, y que los servicios estén incluidos en el Arancel del Régimen de prestaciones de Salud.

De acuerdo a lo señalado, solicita se le confirmen los siguientes criterios:

- a) Que los servicios de hemodiálisis se encuentran gravados con IVA por tratarse de servicios médicos descritos en el N° 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- b) Que los servicios de hemodiálisis prestados por sociedades 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; y
- c) Que en aquellos casos en que la empresa prestadora de los servicios médicos no sustituye al hospital no opera la exención del N° 7 del artículo 13 del D.L. N° 825.

2. Sobre el particular, cabe señalar que el artículo 8°, del D.L. N° 825, de 1974, grava con Impuesto al Valor Agregado las ventas y los servicios, éstos últimos siempre que su remuneración provenga del ejercicio de alguna de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20° de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

A su vez, en el artículo 20°, N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se clasifican en lo pertinente, las rentas obtenidas por clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares.

De las normas precedentemente señaladas, y de acuerdo a lo que ha indicado este Servicio mediante diversos pronunciamientos, para que los servicios consistentes en prestaciones de salud se encuentren gravados con Impuesto al Valor Agregado, su remuneración debe provenir de actividades realizadas por clínicas, hospitales, laboratorios u otros establecimientos análogos particulares, tal como lo exige el Art. 2°, N° 2 del D.L. N° 825, en concordancia con el Art. 20°, N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, para que se configure el hecho gravado.

De este modo, cuando dichas prestaciones son efectuadas por establecimientos que no son clínicas, hospitales o laboratorios, para determinar si procede o no gravar las referidas prestaciones con el tributo en comento debe establecerse, en primer lugar, si respecto de ellas, el establecimiento de salud resulta ser análogo o similar a una clínica, hospital o laboratorio (Oficio 2887 de 2005 y Oficio N° 452 de 2006).

Al respecto debe tenerse presente que el actual Reglamento Orgánico de los Servicios de Salud, aprobado por el Decreto Supremo N° 140, de 21 de abril de 2005, del Ministerio de Salud, establece en su artículo 43° que: “El Hospital es el establecimiento destinado a proveer prestaciones de salud para la recuperación, rehabilitación y cuidados paliativos de personas enfermas y colaborar en las actividades de fomento y protección, mediante acciones ambulatorias o en atención cerrada. Al Hospital le corresponderá otorgar, dentro de su ámbito de competencia, las prestaciones de salud que el Director del Servicio le asigne de acuerdo a las normas técnicas que dicte el Ministerio de Salud sobre la materia”.

De esta manera, conforme expresa la instrucción citada, no existiendo para efectos tributarios una definición legal especial de “Hospital”, debería entenderse por tal para fines impositivos, lo que indica la citada disposición, en aplicación de las normas de hermenéutica legal de los artículos 19 y siguientes del Código Civil.

Por otra parte, debe considerarse que, conforme al diccionario de la lengua, clínica es un “Establecimiento sanitario, generalmente privado, donde se diagnostica y trata la enfermedad de un paciente, que puede estar ingresado o ser atendido en forma ambulatoria”. (Diccionario de la Lengua Española, vigésimo segunda edición).

4. De esta manera, y contestando derechamente sus consultas, en primer término, para determinar si la prestación de salud indicada, esto es, los tratamientos de hemodiálisis se encuentran afectos al Impuesto al Valor Agregado, debe analizarse si ellos constituyen prestaciones propias de un hospital o clínica en los términos definidos precedentemente, sin importar si dichas prestaciones se dan ambulatoriamente o no.

De esta forma, si el contribuyente prestador de tal servicio es análogo o semejante a un hospital, clasificándose los ingresos provenientes de dichas prestaciones el N° 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se encontrarán gravados con el Impuesto al Valor Agregado.

5. Por su parte, y en relación al criterio que se solicita confirmar respecto de la actividad de hemodiálisis prestada por sociedades de profesionales, y la exención establecida en el N° 8 de la Letra E, del artículo 12 del D.L. N° 825, cabe señalar que al no plantearse en su consulta un caso concreto de una sociedad de profesionales que preste los referidos servicios no es posible señalar con certeza si ésta gozaría o no de la exención en comento.

Sin perjuicio de lo anterior, este Servicio mediante Oficio N° 2858 de 2005, señaló que las únicas personas jurídicas que se comprenden en la categoría de sociedades de profesionales afectas a Segunda Categoría, son aquellas, que cumplen con los requisitos legales exigidos a este tipo de entidades, esto es, que sus propios socios sean quienes desarrollen personalmente la actividad que importa su negocio, circunstancia que deberá verificarse, conforme a las facultades fiscalizadoras con que cuenta este Servicio, sin que pueda calificarse como tal a aquellas empresas en que las tareas son ejecutadas por terceras personas contratadas especialmente para ello.

Expresa el referido pronunciamiento “para que una empresa o sociedad pueda ser clasificada como contribuyente de impuesto de Segunda Categoría, es condición indispensable que sus propietarios o socios trabajen personalmente en el desarrollo de la actividad que constituye su objeto”.

6. Por su parte, en relación al criterio contenido en la letra c) del número 1 de esta respuesta, cabe señalar que este Servicio ha indicado que únicamente en la medida que el prestador del servicio sustituya mediante un contrato o autorización a Fonasa o una Isapre en la prestación, se

encontrará exenta hasta al monto equivalente a los niveles 1, 2 y 3 del arancel vigente del Fondo Nacional de Salud. (Oficio 452/06)

7. Finalmente, se hace presente que los pronunciamientos y normas citadas en la presente respuesta se encuentran a su disposición en la página del Servicio de Impuestos Internos, www.sii.cl

Saluda atentamente a usted,

RÓMULO GÓMEZ SEPÚLVEDA
Director Regional