

**SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS  
V DIRECCIÓN REGIONAL VALPARAÍSO  
DEPARTAMENTO PLATAFORMA DE ATENCIÓN Y ASISTENCIA  
77314473179**

**ORD. N° 77314105127  
ANT. Consulta del 24/03/2014  
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX XXXX XXXX  
RUT XX.XXX.XXX-X.  
MAT. Responde consulta**

**VALPARAÍSO, 18/07/2014**

**DE : DIRECTOR REGIONAL  
PARA : XXXX XXXXXXXX XXXXXXXX XXXXXXXXXXXXX, XXX. XXXXX. XXXXXXXX  
XXXXXXXXXXXX XXXXXXX XXXX XXXXX**

Por presentación indicada en el antecedente, solicita un pronunciamiento respecto a las obligaciones tributarias que le corresponde cumplir a la XXXXXXXX XXXXXXXXXXXXXXX XXXXXXX XXXX XXXX, bajo las condiciones que enumera, dentro de las cuales señala que la institución que representa fue creada por Resolución de la XXXXXXXXXXXXX xx XXXX xx xx XXXXXXX X. X. X. Xx XXXX/X xxx XX xx XXXXXXXXXXX xxx XXXX, vistas las necesidades del servicio, y tiene por misión proporcionar acciones de fomento, protección, recuperación y rehabilitación de la salud oral, con el propósito de obtener el más alto nivel físico y psíquico del personal en servicio activo y un mejor servicio a los demás beneficiarios del Sistema de Salud Naval. En esos términos, indica que la XXXXXXX XXXXXXXXXXXXXXX es una dependencia o Unidad Ejecutora del Sistema de Salud Naval de la Armada de Chile, es decir del Fisco Armada y su misión, que es un mandato legal y no un objetivo social, es ocuparse de la salud oral del personal de la Armada en servicio activo y en retiro y sus familias, para mantenerlos en su más alto nivel físico y psíquico, como lo exigen las responsabilidades que como Institución del Estado debe cumplir la Armada Nacional y de ninguna manera es una dependencia orientada a generar rentas de ninguna especie.

En párrafos apartes, informa que la XXXXXXX XXXXXXXXXXXXXXX presta servicios dentales a otras instituciones de las FF.AA., a la Caja de Previsión de las FF.AA. y a todas las reparticiones de la Armada, las que a veces solicitan facturas para respaldar los cargos a sus glosas presupuestarias. Para estos efectos ha presentado ante ese Servicio una Declaración inicial de Actividades y solicitado la autorización para emitir estos documentos tributarios exentos de IVA, sin embargo, todas estas entidades intervinientes actúan bajo la personalidad jurídica del Fisco, afirmando la consultante, que en dichas operaciones no existe transferencia de dominio ni tampoco la prestación de un servicio de una persona para otra.

Citando la normativa referente a la obligación a presentar una declaración jurada de sus rentas, establecida en el artículo 65° de la Ley de Renta, considerando la exención del impuesto de primera categoría, contemplada en el artículo 40° N° 9 de la referida ley, como asimismo aludiendo a la Resolución Ex. N°6080 de 1999 que obliga a emitir facturas exentas respecto de operaciones de ventas o servicios exentos o no afectos al Impuesto al Valor Agregado, consulta, si bajo las condiciones descritas en los párrafos precedentes, la XXXXXXX XXXXXXX XXXXXXXXXXXXXXX XXXXXXX XXXX XXXX, tiene o no las siguientes obligaciones:

- a) Presentar declaraciones anuales de Impuesto de Primera Categoría, formulario 22.
- b) Emitir facturas exentas conforme a la Resolución Ex. N° 6080 de 1999.

Al respecto, es preciso señalar primeramente que la ley N° 19.465, establece el sistema de salud para las Fuerzas Armadas, sujeto a las normas de la Ley 18.948, Orgánica Constitucional de las Fuerzas Armadas, cuya finalidad es posibilitar el efectivo acceso de su personal a las acciones de salud, en la forma y condiciones reguladas en la primera norma legal citada.

Dicha norma legal prescribe en su artículo 3°, que la administración del aludido sistema de salud estará a cargo de cada Institución de las Fuerzas Armadas, las que, además, percibirán directamente las cotizaciones y demás recursos destinados a salud. Agrega en su artículo 6°, inciso segundo, que el producto de las tarifas que deban pagar los beneficiarios y no beneficiarios por las prestaciones que les otorgue el mencionado sistema de salud, constituirán recursos propios del establecimiento o instalación del sistema de salud que las proporcione. Asimismo, cabe tener presente que el artículo 7° de la mencionada ley, previene que serán beneficiarios de dicho Sistema, el personal de la planta de las Fuerzas Armadas, el personal de reserva llamado al servicio activo, el personal dependiente de las Fuerzas Armadas que en virtud de leyes especiales se encuentre acogido al régimen previsional y de seguridad social que establece la ley N° 18.948 y los causantes de asignación familiar del personal señalado, aun cuando no perciban dicho beneficio.

Como es dable apreciar de lo expuesto, los recursos financieros que recauda, cuida y administra el personal de las Fuerzas Armadas, avocados a dichas funciones, por las prestaciones médicas y dentales que otorga, constituyen ingresos propios con los que se financia el sistema de salud de cada rama castrense, y que se destinan al cumplimiento de los fines públicos que el ordenamiento jurídico le impone, en consecuencia, estos ingresos propios de cada institución castrense, deben entenderse como ingresos fiscales.

A mayor abundamiento, el citado artículo 6° de la ley en análisis preceptúa que el valor de las prestaciones que otorgue el sistema de salud será fijado por cada Comandante en Jefe institucional, de acuerdo a los criterios generales que fija el reglamento.

Cabe destacar que no se ha dictado el reglamento a que hace referencia la norma legal citada supra, no obstante, la Orden Ministerial N°35 de 1996, del Ministerio de Defensa Nacional, que dicta las normas para la aplicación de la Ley 19.465, previene en el numeral 5 de su letra A que, los servicios de sanidad de las Fuerzas Armadas, incluidos los establecimientos sanitarios que éstas posean, serán responsables de la ejecución de las acciones de salud que prevé la ley, sin perjuicio de los convenios que puedan celebrar con arreglo a lo dispuesto en los artículos 17 y 26 de la Ley N°19.465, precisando su inciso segundo que la organización y funcionamiento de dichos servicios y establecimientos se ajustará a sus correspondientes Reglamentos Orgánicos.

En ese contexto, mediante Resolución C.J.A. N°6030/3 VRS de 18 de noviembre de 2003, el Comandante en Jefe de la Armada, Almirante Miguel Angel Vergara Villalobos, creó la Xxxxxx Xxxxxxxxxxxx Xxxxxx Xxxx Xxxxx, como unidad ejecutora del Sistema de Salud Naval (SISAN), que depende en lo militar de la Comandancia en Jefe de la Xxxxxx Xxxx Xxxxx, y en lo técnico de la Dirección de Sanidad de la Armada. Dispone, además, la referida resolución que la creación de dicho ente ejecutor no deberá significar en ningún caso el aumento de recursos humanos, materiales o financieros, debiendo los Mandos respectivos involucrados racionalizar y optimizar el empleo de los existentes.

En este contexto, y como cuestión previa, conviene destacar que de las normas relativas a la materia, contenidas especialmente en los artículos 24, 38 y 101 de la Constitución Política, de las disposiciones pertinentes de las leyes orgánicas constitucionales 18.575 y 18.948, de los antecedentes que arroja la historia del establecimiento de estos preceptos legales, de las respectivas sentencias del Tribunal Constitucional, así como de la jurisprudencia administrativa de la Contraloría General de la República, se desprende inequívocamente que el ordenamiento jurídico vigente considera comprendidos dentro de la Administración del Estado a todos los organismos creados para el cumplimiento de la función administrativa estatal, incluidos aquellos establecidos en la Constitución como es el caso de las instituciones castrenses que integran las Fuerzas Armadas.

En definitiva, de lo señalado precedentemente fluye que la consultante es sólo un ente ejecutor del Sistema de Salud Naval, el que se encuentra a cargo de la institución castrense, y cuyos criterios de funcionamiento corresponden al Comandante en Jefe de la Armada, razón por la cual participa de la personalidad jurídica y patrimonio del Fisco-Armada de Chile.

Ahora bien, de acuerdo a estos antecedentes, se procede a concluir el marco regulatorio de las obligaciones tributarias que consulta:

#### A.- Respecto de las Declaraciones de Renta:

Como principio general, ha menester señalar que el artículo 40 N°1 de la Ley de Impuesto a la Renta, contenido en el Artículo 1° del DL 824, establece que estarán exentas del impuesto de Primera Categoría las rentas percibidas por el Fisco, las instituciones fiscales y semifiscales, las instituciones fiscales de administración autónoma, las instituciones y organismos autónomos del Estado y las Municipalidades.

La citada norma agrega en su inciso final que, con todo, las exenciones a que se refieren los N° 1, 2 y 3 de dicho artículo no regirán respecto de las empresas que pertenezcan a las instituciones mencionadas en dichos números ni de las rentas clasificadas en los numerales 3 y 4 del artículo 20 de la Ley de la Renta.

Ahora bien, tal como se señaló precedentemente, la consultante es un ente ejecutor del sistema de salud naval, sin personalidad jurídica ni patrimonio propio, que participa de la personalidad jurídica y patrimonio del Fisco-Armada de Chile, en la administración del sistema de salud referido, al amparo de las normas de la Ley N°19.465.

En efecto, ha menester tener presente que la administración del aludido sistema de salud, en el caso subíndice, está a cargo de la Armada de Chile, quien percibe directamente las cotizaciones y demás recursos destinados a salud, por las prestaciones médicas y dentales que otorga, los que constituyen ingresos propios con los que se financia el mismo sistema, los que deben entenderse como ingresos fiscales.

De lo señalado precedentemente fluye, de modo indefectible que la consultante se encuentra exenta del impuesto a la Renta de Primera Categoría.

Asimismo, al ser sólo una unidad sin personalidad jurídica ni patrimonio propio, sólo ejecutora de funciones que la ley le ha encargado a la Armada de Chile, a la cual pertenece, y a razón del

análisis jurídico y tributario que precede, no le corresponde la obligación contemplada en el artículo 65 de la Ley de la Renta, esto es, presentar declaración anual de Impuesto de Primera Categoría.

B.- Respecto de la emisión de documentos tributarios:

Primeramente, debe tenerse presente que las personas naturales o jurídicas y los entes sin personalidad jurídica que deban tributar de acuerdo con las normas establecidas en el Artículo N° 20 N° 1, letras a) y b), y números 3, 4 y 5 del mismo artículo, de la Ley sobre Impuesto a la Renta y aquellos que sean contribuyentes del impuesto establecido en el título II del D.L. N° 825, de 1974, por las operaciones de ventas o servicios, salvo las que se efectúen por medio de instrumentos públicos o privados firmados ante Notario, que realicen y que se encuentran no afectas o exentas de los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, deberán otorgar por dichas operaciones facturas o boletas en las oportunidades que señala el artículo 55 de la citada Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Por su parte, las actividades que realiza la consultante corresponden a prestaciones dentales, en las cuales no se proporciona estadía, alojamiento, alimentación o determinados tratamientos médicos para recuperar la salud, propios de hospitales, clínicas o maternidades, se clasifican en el artículo 20 N°5 de la Ley de Impuesto a la Renta, no encontrándose afectas al Impuesto al Valor Agregado.

En este sentido, ha menester tener presente que, la regla general en este sentido sería entonces que el contribuyente que se encuentra en la situación descrita precedentemente, se encuentre en la obligación de otorgar documentos no afectos o exentos, por los servicios que presta, no obstante, de acuerdo con la Resolución Exenta N°1110 de 30.08.78, los contribuyentes de los números 1°, 2°, 3° y 4° del artículo 40 de la Ley de la Renta, y siempre que se encuentren exentos del Impuesto de Primera Categoría y del IVA por las ventas o servicios que realicen o bien no afectos, se encuentran eximidos de la obligación de emitir este tipo de documentos, tal y como se instruye en el Punto IV, letra b) de la Circular 39 de 02.06.2000.

Ahora bien, es importante señalar respecto de lo consignado en el numeral 9 de la solicitud en análisis que, conforme ha señalado la Contraloría General de la República, el sistema de salud de las Fuerzas Armadas es por esencia único, no obstante que su administración esté a cargo de cada institución militar, según lo prescribe el artículo 3° de la Ley 19.465, en la situación planteada adquiere relevancia el principio de coordinación desarrollado en el inciso segundo del artículo 5 de la Ley 18.575, principio que se encuentra recogido en el artículo 43 de la ley 19.465, y en el N°29 de la Letra D de la Orden Ministerial N°35 de 1996, del Ministerio de Defensa Nacional, razón por la cual escapa a las esferas de competencia de este organismo fiscalizador pronunciarse respecto de dicha exigencia, cuestión que se halla entregada al Ministro de Defensa Nacional.

Saluda a Ud.,

**ERIKA ROSA MORALES LARTIGA**  
**DIRECTOR REGIONAL**

EML/OVJ/cer

**Distribución**

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX XXXX XXXX

DPA05.01