

OFICIO ORDINARIO N° 62.-

ANT. 1) Oficio N° 1400/34/2016 del Sr. Alcalde de la Ilustre  
Municipalidad de Recoleta, Rut N° 69.254.800-0

2) Oficio Ordinario N° 1768 del Sr. Director del Servicio de  
Impuestos Internos.

MAT. Contesta consulta.

Santiago, 17 AGO. 2017

DE : SRA. VANIA UARAC SENN  
DIRECTOR REGIONAL  
XIX DIRECCIÓN REGIONAL METROPOLITANA SANTIAGO NORTE.

A : DANIEL JADUE JADUE  
EN REPRESENTACIÓN DE LA ILUSTRE MUNICIPALIDAD DE RECOLETA  
AVENIDA RECOLETA 2774  
RECOLETA  
PRESENTE

#### I. ANTECEDENTES

Se ha recibido en esta Dirección Regional su presentación de antecedente por medio de la cual solicita un pronunciamiento respecto a si las prestaciones de salud otorgadas por los programas "Farmacia Popular" y "Óptica Popular" estarían afectas al Impuesto al Valor Agregado.

En particular, se nos consulta respecto a si la entrega de lentes a usuarios constituiría un hecho gravado y si en definitiva se debe emitir una boleta gravada con Impuesto al Valor Agregado. El consultante acompaña un Informe en Derecho en el cual se señala que las ventas efectuadas por estos establecimientos no cumplen los requisitos del hecho gravado básico establecidos en el D.L. 825 para gravar dichas ventas, señalando lo siguiente:

a.1) Que la municipalidad no tendría la calidad de comerciante, en cuanto a que la óptica popular beneficiaría directamente a sus vecinos con la entrega de anteojos a un valor equivalente al precio de costo del producto, lo cual constituye un acto con finalidad de salud pública y que en consecuencia no existe un ánimo de lucro por parte de la Municipalidad, ya que no busca incrementar su patrimonio con esta actividad.

a.2) Que la Ley requeriría que la transferencia de dominio de los bienes se realice a título oneroso, y que en el caso particular no se cumple debido a que ellas deberían ser realizadas con el objeto de obtener una utilidad o beneficio por un vendedor lo que no es efectivo.

a.3) Que de acuerdo a lo establecido en el artículo 3 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, para que un vendedor tenga la calidad de tal debe ser habitual y la Municipalidad no tendría esa calidad.

Que, por tratarse de una materia respecto de la cual no había un pronunciamiento de parte del Sr. Director, se remitieron los antecedentes con el objeto de que en el ejercicio de sus facultades interpretativas de las disposiciones tributarias se procediera a asentar el criterio respectivo, emitiéndose al efecto el Oficio Ordinario N° 1768 del Sr. Director del Servicio de Impuestos Internos, sobre la base del cual se procede a responder lo solicitado.

## II. ANÁLISIS

El artículo 8° de D.L N°825 de 1974, grava con Impuesto al Valor Agregado, las ventas y los servicios y el Art. 2, N°1, define como venta, en lo pertinente a: *“toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, (...) como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta, y como “vendedor” a “cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles e inmuebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros(...)Corresponderá al Servicio de Impuestos Internos calificar, a su juicio exclusivo, la habitualidad ...”.*

Por otro lado, el artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a las ventas y Servicios señala que son contribuyentes, para los efectos de dicha Ley *“Son contribuyentes, para los efectos de esta ley, las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en ella”.* Asimismo, el artículo 6° señala *“Los impuestos de la presente ley afectarán también al Fisco, instituciones semifiscales, organismos de administración autónoma, municipales y a las empresas de todos ellos, o en que ellos tengan participación, aún en los casos en que las leyes por que se rijan los eximan de toda clase de impuestos o contribuciones, presentes o futuros”.*

Tomando en consideración las normas indicadas anteriormente, el Servicio ha sostenido que, la calidad de vendedor afecto a IVA no se encuentra relacionada con la calidad de comerciante sino con la habitualidad con que la persona realice una determinada operación, lo que se traduce en determinar si quien adquirió los bienes lo hizo con el ánimo de revenderlos, pero lo anterior, el legislador entrega elementos objetivos para revelar la motivación.

En efecto, el artículo 4º del Reglamento de IVA, contenido en el DS. N° 55, del Ministerio de Hacienda, de 1977, estipula que *“Para calificar la habitualidad a que se refiere el N° 3 del artículo 2º de la ley, el Servicio considerará la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice las ventas de los bienes corporales muebles de que se trate, y con estos antecedentes determinará si el ánimo que guió al contribuyente fue adquirirlos para su uso, consumo o para la reventa”.*

En virtud de lo señalado anteriormente, una vez establecido el hecho de que la venta de lentes o medicamentos analizada es realizada por un vendedor habitual, corresponde determinar si existe alguna exención real o personal que favorezca al consultante.

Sobre el particular, Ley sobre Impuesto a las ventas y Servicios en su artículo 13º, N° 6 , letra b) y c) exime del Impuesto al Valor Agregado, los servicios que presten a terceros el Servicio Médico Nacional de Empleados y a El Servicio Nacional de Salud, los cuales deben entenderse referidos actualmente al Fondo Nacional de Salud y a los Servicios de Salud, respectivamente, por cuanto éstos últimos organismos han sido declarados continuadores legales de aquéllos, conforme a lo dispuesto en los artículos 49º y 16º del DFL. N° 1, de 2005, que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado del DL. N° 2.763, de 1979, y de las leyes N° 18.933 y N° 18.469, con los mismos derechos y obligaciones que a estos correspondían para los efectos de cumplir con las funciones que les competían en materia de salud.

En este orden de ideas, el DFL N° 1 del año 2005 del Ministerio de Salud en el artículo 16° creó los Servicios de Salud en diversas regiones y dispone que éstos tendrán a su cargo en forma coordinada, la articulación, gestión y desarrollo de la Red Asistencial correspondiente, para la ejecución de las acciones integradas de fomento, protección y recuperación de la salud y rehabilitación de las personas enfermas.

Por su parte, el Art. 17º, del referido Decreto con Fuerza de Ley establece que *“la Red Asistencial de cada Servicio de Salud estará constituida por el conjunto de establecimientos asistenciales públicos que forman parte del Servicio, los establecimientos municipales de atención primaria de salud de su territorio y los demás establecimientos públicos o privados que suscriban convenio con el Servicio de Salud respectivo, conforme al Art 2º de esta ley (... )”.*

De las normas legales expuestas anteriormente, se concluye que la franquicia contenida en el Art. 13º, N° 6, del DL. N° 825, es una exención personal que favorece a los Servicios de Salud liberándolos del Impuesto al Valor Agregado, pero sólo respecto de los servicios que éstos presten a terceros.

Ahora bien, las funciones de los Servicios de Salud consistentes, entre otras, en ejecutar las acciones necesarias para el fomento protección y recuperación de la salud, así como también la rehabilitación de las personas enfermas, son realizados por éstos a través de una Red Asistencial conformada tanto por los establecimientos públicos que forman parte de los Servicios de Salud, así como por aquellos establecimientos municipales de atención primaria de su territorio.

En virtud de lo anterior, se concluye que los servicios prestados por los Servicios de Salud a través de establecimientos municipales que formen parte de su Red Asistencial se encuentran igualmente favorecidos con la exención de IVA, en virtud del Art. 13°, N° 6, del DL N° 825, de 1974 (Ord. N° 2078 del año 2012).

No obstante, como se señaló en párrafos anteriores, dicha franquicia alcanza sólo a la prestación de servicios que estos establecimientos realicen en los términos antes señalados y no a las ventas que realicen ni los Servicios de Salud ni los establecimientos que formen parte de su Red Asistencial.

A mayor abundamiento, incluso sobre las ventas efectuadas en farmacias dependientes de establecimientos hospitalarios, este Servicio a través de su jurisprudencia administrativa ha señalado que la liberación de gravámenes que tienen dichos establecimientos se encuentra restringida a su giro, por lo que *“el consumo de medicamentos que se produce con motivo de la atención o servicio que éste brinde, se encuentra exento del Impuesto al Valor Agregado, toda vez que los precios que el hospital obtenga al proporcionar los fármacos en los respectivos tratamientos, formarán parte de los ingresos que perciban dentro de su giro, no ocurriendo lo mismo cuando se trate de ventas a realizar en la farmacia que tendrá ese hospital, operaciones éstas que si se encuentran gravadas con ese tributo”* (Ordinario N° 2519 del 15.07.1985)

Por otro lado, al realizar un análisis exhaustivo de la normativa tributaria se puede sostener que no existe otra exención que favorezca con la liberación del Impuesto al Valor Agregado a las ventas de medicamentos que se pretenden realizar mediante las denominadas “ópticas populares” y “farmacias populares”.

Desde esta premisa cabe manifestar que las exenciones de impuestos en nuestro ordenamiento jurídico son de derecho estricto, por lo tanto para que proceda alguna de ellas, debe existir una norma expresa que así la establezca, careciendo este Servicio de atribuciones para declararlas de oficio.

Lo anteriormente expuesto no se ve alterado por lo expresado por la Contraloría General de la República en el Dictamen N° 13.636, del año 2016, ya que en él sólo se analiza la procedencia jurídica de que una Municipalidad pueda expender medicamentos a la ciudadanía a través de farmacias administradas por ella, en los términos que allí se indican, concluyendo que resulta procedente que se vendan medicamentos a través de la farmacia del consultorio municipal a los beneficiarios inscritos en el, en la medida que su objetivo sea facilitarles el acceso a dichos productos y se haga sin fines comerciales, ajustándose a la normativa que rige el arancel respectivo y, en el caso resuelto por el referido dictamen, a las pautas fijadas en él.

Sobre el particular y en relación al Impuesto al Valor Agregado, cabe hacer presente que el carácter “comercial” de una actividad sólo resulta determinante respecto a la calificación de los servicios, atendido que el artículo 2 N° 2 del DL. N° 825 define tal concepto como la *“acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s. 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta”*, en circunstancias que el N°3 de este último artículo considera expresamente a las rentas del comercio.

Sin embargo, ni el carácter mercantil ni el ánimo de lucro son elementos considerados por la Ley en la definición de venta contenida en el artículo 2° N° 1 del DL. 825, razón por la cual su aplicación no implica que se esté calificando de “comercial” la operación o de “comerciante” a la entidad que lo realiza.

Conforme a lo anterior y lo dispuesto por el principio general contenido en el artículo 4 del Código Tributario, que señala que *“sus normas sólo rigen para la aplicación o interpretación del mismo y de las demás disposiciones legales relativas a las materias de tributación fiscal interna a que se refiere el artículo 1º, y de ellas no se podrán inferir, salvo disposición expresa en contrario, consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes”*, la calificación como “venta” de las operaciones que realizarán la farmacia y óptica en cuestión, tiene alcance exclusivamente para efectos tributarios y no cambia la naturaleza propia de la operación, que dentro del marco regulatorio de las prestaciones de salud es facilitar el acceso a los medicamentos y lentes a un sector de la población.

En este orden de ideas, una vez establecida la procedencia de que las municipalidades vendan medicamentos sin fines comerciales, a través de farmacias pertenecientes a establecimientos de atención primaria de salud municipal, corresponde a este Servicio de Impuestos Internos determinar si dicha actividad se encuentra gravada con Impuesto al Valor Agregado, así como la documentación tributaria que corresponde emitir para respaldar dichas operaciones.

En efecto, la venta de medicamentos o de lentes que efectúe la Dirección de Salud Municipal, en una óptica o farmacia establecida para tal efecto, se encuentra afecta a IVA en virtud del Art. 8º, en concordancia con el Art. 2º, Nº 1, del DL. Nº 825, aun cuando dicha venta sea a precio de costo.

Lo anterior, se fundamenta en que para que se configure el hecho gravado venta, la ley sólo exige que la convención sea a título oneroso, es decir, que el objeto de ésta sea la utilidad de ambos contratantes gravándose cada uno en beneficio del otro, conforme a lo dispuesto en el artículo 1440 del Código Civil, y no a la finalidad de lucro en la transferencia de los medicamentos que allí se expendrán.

En efecto, en el contrato oneroso la utilidad o provecho que recibe cada una de las partes no son necesariamente iguales y el Derecho positivo chileno reconoce en los contratos onerosos la aludida desigualdad de la utilidad que reciben las partes.

Según lo expresado anteriormente y lo señalado por este Servicio en diversos pronunciamientos (Ord. Nº551 del año 2006 y Ord. Nº 4514 del año 2003) se colige que el hecho de que en una operación de venta no exista ánimo de lucro o que se efectúe a "valor de costo" no significa que ella no configure un hecho gravado con el Impuesto al Valor Agregado.

En consecuencia, se estima que las "ópticas populares" y "farmacias populares" al realizar las denominadas operaciones gravadas con Impuesto al Valor Agregado, deben cumplir con todas las obligaciones tributarias que impone a los contribuyentes de IVA, tanto el Código Tributario como la Ley de IVA, procediendo a realizar, entre otras, inicio de actividades, timbraje de documentos, etc.

Con el objeto de respaldar las operaciones, estos establecimientos deberán emitir la correspondiente boleta afecta a IVA, conforme a lo dispuesto en el Art. 53º, del citado decreto ley. En todo caso, y sin perjuicio de lo anterior, en virtud del Art. 23º, Nº 1, del DL. Nº 825, cabe hacer presente que el impuesto soportado en la adquisición de los lentes o medicamentos, podrá ser utilizado como crédito fiscal para ser imputado contra el débito fiscal generado por la venta de los mismos.

De lo señalado en el párrafo anterior, se infiere que si dichos establecimientos vendieran los lentes a precio de costo, el impuesto al valor agregado, resultaría neutro en la operación, toda vez que el impuesto soportado como crédito fiscal de la compra, será igual al débito fiscal recargado en la venta no alterando el valor final al consumidor, y en el supuesto que la óptica farmacia no fuera contribuyente de IVA, el IVA soportado en la adquisición deberá ser considerado como costo.

En el supuesto expuesto en la consulta, las ópticas o farmacias son contribuyentes de IVA, por lo que no deben considerar como costo el impuesto soportado en la adquisición del producto, en cuanto que en virtud del mencionado Art. 23º, del DL Nº 825, dicho monto constituye un crédito fiscal a favor del contribuyente, el cual tiene derecho a imputar en contra de los débitos fiscales determinados en el mismo periodo tributario.

Si con posterioridad, las ópticas o farmacias venden el producto al mismo valor de adquisición, el impuesto al valor agregado que deben recargar por dicha venta será un 19% sobre dicho valor, y constituirá, de acuerdo al Art. 21º, del DL. Nº 825 el débito fiscal del contribuyente, el cual debe ser recargado al comprador, conforme dispone el Art. 69º, del citado decreto ley.;

En este escenario, al realizar el contribuyente la declaración mensual de IVA, el crédito declarado por la adquisición del producto, se compensará con el débito recargado en la venta, resultando como impuesto a pagar un monto igual a \$0.

Como puede apreciarse, si efectivamente los medicamentos y los lentes son transferidos al consumidor a precio de costo, el impuesto al valor agregado, no altera el precio final en uno u otro escenario.

### III. CONCLUSIONES

Considerando lo anteriormente mencionado, se puede concluir que las ventas realizadas por las denominadas "Farmacia Popular" y "Óptica Popular" se encuentran afectas al Impuesto al Valor Agregado, ya que constituyen un hecho gravado con dicho impuesto conforme a las reglas generales establecidas en el Art. 8º, en concordancia con el Art. 2º, Nº 1, del DL. Nº 825.

Por otro lado, es importante señalar que la definición de venta contenida en el Art. 2º, Nº 1, del DL Nº 825 no exige la existencia de un carácter "mercantil" o "ánimo de lucro", de tal forma que su aplicación no implica que se esté calificando de "comercial" la operación o de "comerciante" a la entidad que lo realiza, lo que a su vez, es plenamente concordante con lo señalado por la Contraloría General de la República en dictamen Nº13.636 de 2016, al resolver que *"en la medida que el expendio de medicamentos se haga a través de las farmacias pertenecientes a los establecimientos municipales de atención primaria de salud y con fines de salud pública — más no comerciales—, esa acción se enmarcará (...) dentro del ámbito de acciones en el que pueden intervenir los municipios (...)".*

Finalmente para documentar estas operaciones, deben emitirse las respectivas boletas de ventas afectas a dicho tributo, sin perjuicio de lo cual, en virtud del Art. 23º, Nº 1, del DL. Nº 825, el impuesto soportado en la adquisición de los lentes o medicamentos, podrá ser utilizado como crédito fiscal para ser imputado contra el débito fiscal generado por la venta de los mismos.

Saluda a Ud.,

  
**VANIA UARAC SENN**  
**DIRECTOR REGIONAL**

**XIX DIRECCIÓN REGIONAL METROPOLITANA SANTIAGO NORTE.**



BRT/kda

Distribución:

Solicitante

Director Regional

Departamento Jurídico

Archivo Carpeta



