

DEPARTAMENTO EMISOR: Subdirección Normativa Impuestos Indirectos	CIRCULAR N°50.- 215276.2022 GE
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 27 DE OCTUBRE DE 2022.
MATERIA: Imparte instrucciones sobre las modificaciones introducidas por los números 1 y 2 del artículo 6 de la Ley N° 21.420, a los artículos 2° N° 2°) y 12 letra E de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Modifica el segundo párrafo del N° 3 de la letra B del Título II de la Circular N° 21 de 1991, en la forma que indica.	REF. LEGAL: Artículos 6 N° 1 y 2 y octavo transitorio de la Ley N° 21.420, publicada en el Diario Oficial el 4 de febrero de 2022; Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el Decreto Ley N° 825 de 1974.

I INTRODUCCIÓN

En el Diario Oficial de 4 de febrero de 2022 se publicó la Ley N° 21.420, que reduce o elimina las exenciones tributarias que indica (en adelante, “la Ley”).

Entre otras materias, en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) se modifica la definición del hecho gravado básico “servicio” contenida en el N° 2°) del artículo 2°, así como también la letra E del artículo 12 del mismo cuerpo legal, modificando su N° 8) y agregando un nuevo N° 20.

Finalmente, el artículo octavo transitorio de la Ley prescribe que las mencionadas modificaciones entrarán en vigencia a contar del 1° de enero del año 2023 y, por lo tanto, se aplicarán a los servicios prestados a partir de dicha fecha.

Mediante la presente circular se imparten instrucciones sobre las modificaciones referidas. El nuevo texto de las normas modificadas de la LIVS se incluye en el anexo A de la presente circular.

II INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

1. NUEVA DEFINICIÓN DEL HECHO GRAVADO BÁSICO “SERVICIO”

El texto del N° 2°) del artículo 2° de la LIVS, vigente hasta el 31 de diciembre del año 2022, define “servicio” 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”.

El N° 1 del artículo 6 de la Ley elimina la exigencia de que la prestación provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), gravando toda acción o prestación remunerada que una persona realiza para otra.

1.1. Texto de la nueva definición legal de “servicio”

Tras la modificación introducida por el N° 1 del artículo 6 de la Ley, el hecho gravado básico “servicio” contenido en el N° 2°) del artículo 2° de la LIVS quedará definido de la siguiente manera: “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”.

1.2. Alcance de la nueva definición legal

Conforme la nueva definición legal de “servicio”, quedarán gravados con IVA, en general, todos los servicios que sean prestados o utilizados dentro del territorio nacional, en los términos del artículo 5 de la LIVS.

Luego, está gravado con IVA todo servicio prestado en Chile, aun cuando el beneficiario no tenga domicilio o residencia en nuestro país¹.

También se encuentran gravados con IVA los servicios prestados desde el extranjero, cuando sean utilizados en Chile, los que se documentarán mediante la emisión de una factura de compra, siempre que el beneficiario del servicio sea contribuyente de IVA, conforme a la letra e) del artículo 11 de la LIVS.

Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, en virtud del N° 7 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, están exentos de IVA aquellos servicios que se encuentran afectos al impuesto adicional establecido en el artículo 59 de la LIR, siempre que no gocen de alguna exención de dicho impuesto por aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile.

Asimismo, todos los servicios que este Servicio había calificado anteriormente, mediante su jurisprudencia administrativa, dentro del N° 5 del artículo 20 de la LIR, se gravarán con IVA desde la entrada en vigencia de la Ley. Lo anterior, por cierto, a menos que sea aplicable alguna de las exenciones establecidas en los artículos 12 y 13 de la LIVS o en algún otro cuerpo legal, respecto de las cuales se mantienen los criterios que este Servicio ha establecido hasta el día de hoy.

2. EXENCIÓN A LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES

La letra a) del N° 2 del artículo 6 de la Ley amplió la exención contenida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, extendiéndola a los ingresos generados por las sociedades de profesionales referidas en el párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 de la LIR, aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría.

Luego, independientemente de los servicios o asesorías profesionales que presten este tipo de sociedades, en los términos del párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 de la LIR, y la tributación que los afecte (impuesto de primera categoría o el impuesto final que corresponda), sus prestaciones se encontrarán exentas de IVA.

2.1. Texto de la exención de IVA contenida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS

Tras la modificación introducida por la letra a) del N° 2 del artículo 6 de la Ley, el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS tendrá el siguiente tenor: [se encuentran exentos de IVA los] “ingresos mencionados en los artículos 42° y 48° de la Ley de la Renta. Para estos efectos quedarán comprendidos los ingresos de las sociedades de profesionales referidas en el artículo 42, N° 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría.”

2.2. Requisitos de procedencia de la exención: debe tratarse de “sociedades de profesionales”

A partir del N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, se encuentran exentos los ingresos que obtengan las “sociedades de profesionales” referidas en el N° 2 del artículo 42 de la LIR, para cuyo efecto se debe recurrir a las instrucciones impartidas por este Servicio mediante la Circular N° 21 de 1991, sobre las sociedades de profesionales frente a la LIR.

Conforme las referidas instrucciones administrativas, para calificar como sociedad de profesionales, se deben reunir los siguientes requisitos:

- a) Debe tratarse de una sociedad de personas.
- b) Su objeto exclusivo² debe ser la prestación de servicios o asesorías profesionales. Para estos efectos, tanto las actividades económicas que hayan sido informadas al Servicio como aquellas que en los hechos desarrolle la sociedad deberán ser exclusivamente relativas a

¹ Sin perjuicio de que estas prestaciones podrían ser calificadas como exportación de servicios por el Servicio Nacional de Aduanas.

² Sin perjuicio de lo señalado en la Circular N° 43 de 1994 y en el Oficio N° 1061 de 1999, respecto de las actividades educacionales prestadas por las sociedades de profesionales, de manera esporádica, no planificada, accidental, que no forme parte de un curso sistemático o programado y que este dirigida al grupo de personas que normalmente atienden o que potencialmente puedan atender como clientes.

servicios y asesorías profesionales, sin perjuicio que la sociedad pueda tener declaradas otras actividades en su escritura de constitución y posteriores modificaciones.

Por ello, si este tipo de sociedades desarrollan o informan otros giros que los expresamente autorizados en este literal, dejarán de ser sociedad de profesionales.

Con todo, no se desvirtúa el giro exclusivo de prestación de servicios profesionales si la sociedad, con el fin de preservar sus flujos de caja y evitar su desvalorización, efectúa inversiones ocasionales, tomando por ejemplo depósitos a plazo, fondos mutuos u otros instrumentos de corto plazo. La finalidad de estas inversiones podrá ser revisada en la instancia de fiscalización, considerando los montos involucrados, el tipo de instrumento, los plazos pactados y cualquier otro antecedente que permita dar cuenta de si se trata de una inversión rentística o meramente de resguardo de flujos de caja.

Tampoco desvirtúa el giro exclusivo de prestación de servicios profesionales, el hecho de informar más de una actividad profesional, así como adquirir activos fijos para el desarrollo de sus labores, siempre que, en dicho desarrollo, prime el trabajo por sobre el capital.

- c) Estos servicios deben ser prestados por intermedio de sus socios, asociados o con la colaboración de dependientes que coadyuven a la prestación del servicio profesional.
- d) Todos sus socios (sean personas naturales u otras sociedades de profesionales) deben ejercer sus profesiones para la sociedad, no siendo aceptable que uno o más de ellos solo aporte capital.

Al respecto, no es relevante la forma en que se remuneren los servicios prestados por el socio (contrato de trabajo, sueldo patronal, retiro de utilidades, etc.), sino la realización efectiva de labores profesionales en beneficio de la sociedad.

- e) Las profesiones de los socios deben ser idénticas, similares, afines o complementarias.

Tratándose de servicios que requieran de equipos multidisciplinarios para su prestación, se considerarán afines o complementarias aquellas profesiones de los socios que intervengan directamente en su desarrollo.

2.2.1. Sociedades de personas

Como el ejercicio de una profesión es un atributo solo de las personas, para que una sociedad pueda ser calificada como de profesionales es menester que el contribuyente sea una sociedad de personas.

Esto impide que una sociedad de capital, como, por ejemplo, una sociedad anónima, sociedad por acciones o en comandita por acciones, puedan calificar como sociedad de profesionales.

Tampoco califican como tales, de acuerdo al tenor de la ley, los empresarios individuales ni las empresas individuales de responsabilidad limitada, por no tratarse de sociedades.

Al respecto, se debe tener presente que las sociedades de profesionales se clasifican en la segunda categoría en tanto desarrollan labores en las que prima el trabajo por sobre el capital, sin perjuicio que, de acuerdo con el párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 de la LIR, puedan optar por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría, sujetándose a sus disposiciones para todos los efectos de la LIR.

Por otra parte, la Circular N° 21 de 1991 admite que una sociedad de profesionales pueda estar compuesta por personas naturales y/o jurídicas, siempre que estas últimas sean, a su vez, sociedades de profesionales que cumplan con idénticos requisitos de las personas jurídicas que integran, siendo uno de ellos que los servicios profesionales sean prestados por intermedio de todos sus socios.

En consecuencia, la sociedad de profesionales que es socia de otra sociedad de este tipo también deberá prestar servicios a los clientes de esta última (al igual que los socios personas naturales de esta) por intermedio de sus socios y/o colaboradores.

Con todo, si bien en la actualidad³ sería posible constituir sociedades de profesionales “en cascada” o en más de dos niveles, se debe tener presente, entre otras consideraciones, lo siguiente:

- a) Todas las sociedades deben cumplir respectivamente los requisitos para calificar como sociedades de profesionales. Entre esos requisitos, que los servicios profesionales sean prestados por intermedio de todos sus socios. Luego, no se cumpliría esa exigencia en caso que, por ejemplo, una sociedad ubicada en el segundo nivel o superior realice meras actividades de “supervisión” o “gestión”, sin prestar servicios profesionales.
- b) Considerando la clasificación de las rentas en dos categorías, ese esquema societario en cascada necesariamente debe suponer el predominio del trabajo por sobre el capital. Luego, se incumple esta exigencia en caso de que las sociedades ubicadas en el segundo nivel o superior predomine el capital o se componga de socios que solo aportan capital.

En ambos casos, meramente ejemplares, ninguna de las sociedades podría calificar como de profesionales.

Las sociedades de profesionales deben desarrollar actividades que importen el ejercicio de profesiones liberales o de cualquiera otra profesión no comprendida en la primera categoría o en el N° 1 del artículo 42 de la LIR, entendiéndose incluidas las siguientes labores:

- a) Aquellas realizadas por las personas que tengan un título profesional otorgado por alguna universidad del Estado o reconocida por éste, según las normas de cada actividad profesional y;
- b) Aquellas realizadas por personas que se encuentren en posesión de algún título no profesional, otorgado por alguna entidad que los habilite para desarrollar alguna profesión, técnica u oficio.

En consecuencia, se modifica el segundo párrafo del N°3 de la letra B del Título II de la Circular N° 21 de 1991, por cuanto en la conformación de la sociedades de profesionales califican las personas que ostenten algún título en los términos señalados en las letras a) y b) precedentes, quedando su texto de la siguiente forma "todos los miembros de la primera sociedad deben tener el título que los habilita para ejercer el servicio o actividad".

2.2.2. Estos servicios deben ser prestados por intermedio de todos sus socios, asociados o colaboradores.

Todos los socios deben ejercer la misma profesión para la sociedad o alguna profesión similar, afín o complementaria.

Este Servicio entiende que lo similar, afín o complementario de las profesiones que ostentan los socios se debe apreciar considerando las actividades que desarrolla la sociedad, no siendo posible que uno o más de ellos solo aporte capital, porque ello desnaturaliza el objeto de la sociedad y la consideración a la persona con la que nacen este tipo de sociedades.

Por su parte, los dependientes que coadyuven para efectos de prestar los servicios profesionales del giro de la sociedad deben ejercer labores idénticas, similares, afines o complementarias a las de los socios, sin necesidad que estos sean profesionales.

En el caso de sociedades de personas que sean socias de otra sociedad de la misma naturaleza, las primeras deberán tener por objeto exclusivo la prestación de servicios profesionales idénticos, similares, afines o complementarios, que prestarán por medio de todos sus socios, informando dicho giro al Servicio.

³ A título meramente informativo y sin perjuicio que se encuentra en su primer trámite constitucional, se hace presente que, de acuerdo al N° 19 del artículo segundo del proyecto de ley de reforma tributaria, Boletín N° 15170-05, se propone modificar el artículo 42 de la LIR, entendiéndose por sociedades de profesionales aquellas que, entre otros requisitos, se encuentren conformadas “en todo momento” “por personas naturales” que trabajen efectivamente en la sociedad, “sin que sea posible la participación de socios capitalistas”.

2.3. Tributación de las sociedades de profesionales frente al impuesto a la renta

2.3.1. Regla general.

Las sociedades de profesionales son contribuyentes cuyas actividades se encuentran incluidas en el N° 2 del artículo 42 de la LIR de la segunda categoría, por lo que, en general, sus socios deben tributar con el impuesto final que corresponda, de acuerdo con el artículo 43 de la LIR.

2.3.2. Opción para declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría

Sin perjuicio de lo anterior, de acuerdo con el párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 de la LIR, las sociedades de profesionales pueden optar por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría, sujetándose a sus disposiciones para todos los efectos de la LIR⁴.

En cualquier caso (si se mantienen en el N° 2 del artículo 42 de la LIR u optan por tributar en primera categoría), las sociedades de profesionales están obligadas a llevar contabilidad completa para los efectos de determinar su renta imponible por aplicación de lo dispuesto en la letra b) del artículo 68 de la LIR, en relación al inciso final del mismo artículo 68.

2.3.3. Ejercicio de la opción

De acuerdo con lo establecido en el N° 2 del artículo 42 de la LIR, junto con las instrucciones administrativas impartidas por este Servicio⁵, la opción referida deberá ser ejercida por las sociedades de profesionales en alguna de las siguientes oportunidades:

- a) Dentro de los tres primeros meses del año comercial en que pretenden comenzar a declarar bajo dicha modalidad (esto es, entre el 1° de enero y el 31 de marzo del año), presentando en el sitio web del Servicio la correspondiente solicitud, con indicación de los antecedentes mínimos requeridos al efecto⁶.

La opción de declarar bajo las normas de la primera categoría ejercida en los términos indicados registrará a partir del 1° de enero del año en el cual se ejerció.

Las sociedades que presenten la referida solicitud fuera de plazo no podrán acogerse, por ese ejercicio, a la opción de declarar sus rentas bajo las normas de la primera categoría. Luego, deberán continuar determinando y declarando sus ingresos de acuerdo con las disposiciones de la segunda categoría por ese año.

- b) Dentro de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades, dejando expresa constancia de tal decisión en la declaración jurada de iniciación de actividades que deban presentar, indicando en ella los antecedentes ya mencionados, excepto aquellos referidos al balance inicial.

Esto es, las sociedades de profesionales que se acojan a la modalidad de declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría a partir del inicio de sus actividades deben ejercer la referida opción dentro del mismo plazo establecido en el artículo 68 del Código Tributario.

En estos casos, la opción de declarar bajo las normas de la primera categoría registrará desde el momento en que comiencen sus actividades.

Este Servicio, mediante resolución, determinará los antecedentes necesarios y forma de hacer efectiva esta opción.

⁴ Determinación de la base imponible del IDPC, pagos provisionales mensuales obligatorios, declaraciones mensuales y anuales, obligación de llevar contabilidad completa, etc.

⁵ Circular N° 21 de 1991.

⁶ Razón social de la sociedad de profesionales; Nombre completo del representante legal; Nombre completo de los socios que componen la sociedad profesional y porcentaje de participación en la utilidades de la empresa; Número del Rol Único Tributario de las personas indicadas; domicilio de la sociedad; giro o actividad profesional; fecha de iniciación de actividades; balance inicial de la sociedad según último balance practicado antes de la opción, incluyendo los valores devengados y adeudados e indicando la utilidad o pérdida, que resulte.

El primer ejercicio en que la sociedad de profesionales se acoja a las normas del impuesto de primera categoría deberá confeccionar un balance inicial basado en el que corresponda a la segunda categoría, el cual incluirá los ingresos devengados al 31 de diciembre del periodo inmediatamente anterior, así como los gastos adeudados.

La incidencia tributaria de estos registros dependerá del régimen tributario del artículo 14 de la LIR, al cual se acoja en definitiva la sociedad de profesionales, debiendo, en todo caso, cumplir íntegramente con dichas normas.

2.3.4. Carácter irreversible del ejercicio de la opción

Conforme la parte final del párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 de la LIR, la opción de declarar las rentas de la sociedad de profesionales de acuerdo con las normas de la primera categoría es irreversible.

Es decir, una vez que tales personas jurídicas hayan optado por declarar bajo dicha modalidad no podrán volver a acogerse a las disposiciones de la segunda categoría para los efectos de la determinación y declaración de sus ingresos.

2.3.5. Documentos tributarios que deben emitir

De acuerdo con las modificaciones introducidas por la Ley, las sociedades que califiquen como de profesionales pasarán a ser contribuyentes de IVA desde el 1° de enero del año 2023.

En consecuencia, las sociedades de profesionales que opten por tributar de acuerdo con las normas de la primera categoría deberán emitir facturas o boletas no afectas o exentas de IVA, conforme con lo dispuesto en los artículos 52 y 53 de la LIVS y lo regulado en la Resolución Ex. N° 6080 de 1999.

Por su parte, las sociedades que califiquen como de profesionales y tributen con el impuesto global complementario o adicional, de acuerdo con lo establecido en el N° 2 del artículo 43 de la LIR, deberán continuar emitiendo boletas de honorarios electrónicas, conforme ordena el artículo 68 bis de la LIR.

En el caso de sociedades de profesionales que hubieren optado por tributar en primera categoría y que, a la fecha de dictarse la presente circular, se encuentren emitiendo boletas de honorarios conforme las instrucciones impartidas en la Circular N° 21 de 1991, podrán continuar emitiendo este tipo de documentos mientras este Servicio no dicte la resolución que regule la transición a las facturas o boletas no afectas o exentas de IVA, de aquellas reguladas en la Resolución Ex. N° 6080 de 1999.

2.4. Contribuyentes que se reorganicen para tributar como sociedad de profesionales

En principio, el hecho que una sociedad se reorganice o reestructure para tributar como sociedad de profesionales para quedar exenta de IVA por sus servicios, en sí mismo, no configura abuso o simulación en los términos del artículo 4° bis y siguientes del Código Tributario, sin perjuicio que las circunstancias concretas del caso puedan modificar esta afirmación.

Los contribuyentes señalados en el párrafo anterior y aquellos que, cumpliendo con los requisitos para constituirse como sociedades de profesionales, no iniciaron actividades como tales, podrán, de manera extraordinaria y por única vez acogerse a la normativa señalada en la Circular N° 21 de 1991 (apartado 2.3.3) con el objeto de ejercer su opción de tributar conforme a las normas de la primera categoría.

Este Servicio, mediante resolución, determinará la forma de implementar lo señalado en el párrafo anterior.

3. EXENCIÓN A LOS SERVICIOS MÉDICOS AMBULATORIOS

3.1. Texto del nuevo N° 20 agregado a la letra E del artículo 12 de la LIVS

La letra b) del N° 2 del artículo 6 de la Ley agregó un nuevo N° 20 a la letra E del artículo 12 de la LIVS, del siguiente tenor:

[Están exentos de IVA, N° 20] “Los servicios, prestaciones y procedimientos de salud ambulatorios, que se proporcionen sin alojamiento, alimentación o tratamientos médicos para recuperar la salud propios de prestadores institucionales de salud, tales como hospitales, clínicas o maternidades.

Esta exención incluye el suministro de los insumos y medicamentos, efectuados en la ejecución del servicio ambulatorio, siempre que sean utilizados y consumidos en dicho procedimiento e incluidos en el precio cobrado por la prestación.

Los servicios de laboratorio no se incluyen en esta exención."

3.2. Requisitos de procedencia de la exención

3.2.1. Tratarse de servicios, prestaciones y tratamientos de salud.

Corresponde al Ministerio de Salud formular, fijar y controlar las políticas de salud, dictando las normas generales sobre las que deberán ceñirse los organismos y entidades del sistema de salud, para ejecutar actividades de prevención, promoción, fomento, protección y recuperación de la salud y de rehabilitación de las personas.

El Ministerio de Salud, junto con el Ministerio de Hacienda deberán valorizar⁷ las prestaciones de salud a proposición del Fondo Nacional de Salud, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 159 del Decreto con Fuerza de Ley N° 1 de 2005, del Ministerio de Salud.

En consecuencia, dado que la valorización ordenada por la disposición antes citada se encuentra en la nómina de aranceles modalidad de atención institucional (MAI) y la nómina de aranceles modalidad libre elección (MLE) que se publican en el sitio web del Fondo Nacional de Salud, este Servicio entiende que todas las prestaciones que se encuentran señaladas en dichas nóminas, que sean asimilables a las mismas o se desarrollen en el contexto de dichos procedimientos, constituyen “prestaciones de salud”, independientemente del monto de su remuneración y si son desarrolladas o no por un prestador institucional de salud, pero siempre que sean prestados por profesionales capacitados para ello de acuerdo con lo establecido en el Libro V del Código Sanitario.

Lo anterior es aplicable independientemente que los servicios sean prestados a través de medios electrónicos (telemedicina), siempre que el servicio de salud que se preste por dicha vía cumpla con los requisitos anteriores.

Considerando lo anterior, no estarán sujetos a la presente exención, por ejemplo, los servicios prestados por clínicas veterinarias, sin perjuicio que puedan aplicarse otras exenciones.

3.2.2. De carácter ambulatorio

Las prestaciones de salud antes señaladas serán ambulatorias cuando no se presten con alimentación, alojamiento, tratamientos médicos para recuperar la salud propios de prestadores institucionales de salud, tales como hospitales, clínicas o maternidades, entendiéndose esto último como atención médica y de enfermería continua para recuperar la salud.

Conforme lo anterior, este Servicio considera ambulatorios todos aquellos servicios médicos que no impliquen un tratamiento continuo de salud que incluya pernoctación y alimentación. En cambio, cuando se trate de un servicio que requiera para su prestación pernoctación y alimentación, y es la misma entidad que presta dichos servicios la que, a su vez, desarrolla los servicios de salud, estos tendrán el carácter de hospitalarios.

Luego, a modo ejemplar, aquellos servicios médicos o de enfermería de tipo quirúrgicos, de urgencia o de consultas médicas a pacientes hospitalizados, o bien a pacientes que requieran algún tipo de seguimiento serán de carácter ambulatorio, a menos que sean prestados por el mismo prestador institucional que desarrolla los servicios hospitalarios.

⁷ Resolución N° 89 de 2022 de la Subsecretaría de Redes Asistenciales que actualiza los aranceles de manera anual.

3.2.3. Alcance de la referencia a “hospitales, clínicas o maternidades”

a) Situación antes de la modificación legal

De acuerdo al texto del N° 2°) del artículo 2° de la LIVS, vigente antes de sus modificaciones y en concordancia con el N° 4 del artículo 20 de la LIR, constituyen servicios gravados con IVA las actividades realizadas por “clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares”.

Conforme lo anterior, este Servicio ha resuelto⁸ que:

- (i) Los “establecimientos análogos particulares” que no son clínicas, hospitales o laboratorios, pero que pueden ser catalogados como tales (análogos) son aquellos que efectúan prestaciones de salud, las cuales no necesariamente deben ser efectuadas por médicos.
- (ii) Luego, para determinar si las prestaciones efectuadas por un establecimiento de salud se encuentran gravadas con IVA, primero se debe establecer si respecto de dichas prestaciones el establecimiento es análogo o similar a una clínica, hospital o laboratorio.
- (iii) Lo que caracteriza a las prestaciones efectuadas por un hospital o una clínica es la atención profesional médica y de enfermería continua que dichos establecimientos otorgan a sus pacientes para la recuperación de la salud, marcando una diferencia objetiva, para efectos tributarios, el hecho que la prestación no sea ambulatoria.
- (iv) Conforme lo anterior, si un establecimiento privado de salud solo realiza prestaciones ambulatorias – sin prestar a sus pacientes atención médica y de enfermería continua para recuperar la salud – dicho establecimiento no se considera como análogo o similar a un hospital o a una clínica y, por tanto, las prestaciones que realice no se gravan con IVA atendido que la remuneración obtenida no se clasifica en el N° 4 del artículo 20 de la LIR, sino que en el N° 5 del referido artículo 20 de la LIR.

b) Situación tras incorporarse el nuevo N° 20 a la letra E del artículo 12 de la LIVS

A partir del nuevo texto del hecho gravado básico “servicio” contenido en el N° 2°) del artículo 2° de la LIVS, el nuevo N° 20 agregado a la letra E del artículo 12 del mismo cuerpo legal y la exención contenida en el N° 8 de la misma letra E, es posible sistematizar lo siguiente:

- (i) Todas las prestaciones de salud – sean o no efectuadas por clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares – se encontrarán gravadas con IVA conforme la definición de “servicio” contenida en el N° 2°) del artículo 2° de la LIVS.
- (ii) Con todo, si las prestaciones de salud tienen el carácter de ambulatorias, quedarán exentas de IVA en todo caso, independientemente que el prestador tenga o no la calidad de clínica, hospital, laboratorio u otro establecimiento análogo particular, por aplicación de la exención contenida en el N° 20 de la letra E del artículo 12 de la LIVS.

Asimismo, para efectos de la presente exención, tampoco es relevante si el prestador tiene la calidad de sociedad de personas o de capital.

En otras palabras, en virtud del nuevo N° 20 de la letra E del artículo 12 de la LIVS se encuentran exentas de IVA las prestaciones de salud que tengan el carácter de ambulatorias, atendiendo simplemente a la naturaleza de la prestación médica (ambulatoria), siendo irrelevante la calificación del prestador (es o no clínica, hospital, laboratorio u otro establecimiento análogo particular) ni su configuración societaria (sociedad de profesionales, sociedad anónima, SpA, etc.).

⁸ Oficios N° 2815 de 2004, N° 1835 de 2009, N° 1547 de 2017, N° 1441 de 2021, N° 3277 de 2021, N° 1479 de 2022, N° 1555 de 2022, entre otros.

- (iii) Luego, si la prestación de salud no tiene el carácter de ambulatoria, se encontrará gravada con IVA.

III VIGENCIA

1. REGLA GENERAL

El artículo octavo transitorio de la Ley prescribe que las nuevas normas entrarán en vigencia a contar del 1° de enero del año 2023 y, por lo tanto, se aplicarán a los servicios “prestados” a partir de dicha fecha.

Sin embargo, se debe tener presente que, en el caso de los servicios y de acuerdo con el artículo 9° de la LIVS, el IVA se devenga en la fecha de emisión de la factura o boleta o cuando la remuneración se percibe o se pone, en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio.

Por su parte, el artículo 55 de la LIVS, en concordancia con el devengo legal del IVA para el caso de prestaciones de servicios, dispone que las facturas y las boletas deberán emitirse en el mismo período tributario en que la remuneración se perciba o se ponga, en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio o en el mismo momento en que ello ocurra, respectivamente. Lo anterior sin perjuicio que la emisión del documento se pueda anticipar.

Considerando lo anterior, para efectos de aplicar lo dispuesto en el artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420, se aplicará el IVA respecto de los servicios cuyo impuesto se devengue a contar del 1° de enero de 2023.

Luego, aquellos servicios cuyo documento se emita hasta el 31 de diciembre de 2022 se gravarán de acuerdo con el N° 2°) del artículo 2° y la letra E del artículo 12, ambos de la LIVS, vigente hasta dicha fecha, mientras que aquellos que sean documentados con posterioridad, quedarán gravados de acuerdo con las nuevas normas, considerando las modificaciones introducidas por la Ley.

Cabe tener presente que, de acuerdo con lo instruido en la Circular N° 39 del 2000, para efectuar rebajas o mayores cobros sobre facturas de ventas y servicios, no afectos o exentos de IVA, pueden emitirse notas de crédito o notas de débito, no correspondiendo que en estos documentos se indique el IVA.

2. REGLA DE EXCEPCIÓN: LICITACIONES O COMPRAS PÚBLICAS DEL ESTADO

Con todo, dichas modificaciones no se aplicarán respecto de servicios comprendidos en licitaciones del Estado y compras públicas que hayan sido adjudicadas o contratadas con anterioridad al 1° de enero de 2023.

Al respecto, es pertinente destacar que la ley solo refiere a “licitaciones” del Estado, sin limitar su alcance específicamente a los contratos que celebre la administración del Estado⁹ en el marco de la Ley N° 19.886, de bases sobre contratos administrativos de suministro y prestación de servicios.

Por otra lado, respecto de la expresión “Estado”, se debe tener presente lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 1° de la Ley N° 18.575, de Bases Generales de la Administración del Estado, al prescribir que la administración de Estado está constituida por los Ministerios, las Intendencias, las Gobernaciones y los órganos y servicios públicos creados para el cumplimiento de la función administrativa, incluidos la Contraloría General de la República, el Banco Central, las Fuerzas Armadas y las Fuerzas de Orden y Seguridad Pública, los Gobiernos Regionales, las Municipalidades y las empresas públicas creadas por ley.

⁹ De acuerdo al artículo 1°, los “contratos que celebre la Administración del Estado, a título oneroso, para el suministro de bienes muebles, y de los servicios que se requieran para el desarrollo de sus funciones, se ajustarán a las normas y principios del presente cuerpo legal y de su reglamentación. Supletoriamente, se les aplicarán las normas de Derecho Público y, en defecto de aquéllas, las normas del Derecho Privado”. Por su parte – continúa el inciso segundo – para los efectos de dicha ley, se entenderán por Administración del Estado los órganos y servicios indicados en el artículo 1° de la Ley N° 18.575, salvo las empresas públicas creadas por ley y demás casos que señale la ley.

Luego, según se desprende de lo anterior, al referir genéricamente el artículo octavo transitorio al “Estado”, ciertamente bajo ese concepto deben comprenderse todos los órganos de la administración del Estado antes referidos¹⁰.

Por otro lado, es importante destacar que aquellas licitaciones o compras, adjudicadas o celebradas a plazo indefinido antes de 2023 y aquellas suscritas en dicha época con carácter de renovables o prorrogables, estarán cubiertas por el tratamiento especial del presente apartado, siempre que, a partir del 1° de enero de 2023, las partes no realicen cambios sustanciales a la licitación o compra, hecho que deberá ser determinado en el correspondiente periodo de fiscalización.

Por otro lado, se debe tener presente que el artículo octavo transitorio ampara los servicios “comprendidos” en licitaciones y compras públicas que hayan sido adjudicadas o contratadas con anterioridad al 1° de enero de 2023.

Luego, se entiende que la expresión servicios “comprendidos” en licitaciones y compras públicas no solo cubre aquellos servicios que constituyen el objeto principal de la licitación o compra pública sino también los servicios que el adjudicatario o contratista subcontrate con terceros proveedores a fin de cumplir la licitación adjudicada, o compra pública contratada, con anterioridad al 1° de enero de 2023.

Lo anterior, en la medida que los servicios subcontratados sean estrictamente necesarios para la ejecución de la licitación o compra pública y puedan, por tanto, entenderse “comprendidos” en ellas.

Para efectos de control los contribuyentes que se acojan a esta regla de excepción deberán mantener a disposición de este Servicio los contratos, subcontratos y/o adjudicaciones licitados por el Estado.

Saluda a Uds.

DIRECTOR

SRG/JAS/ASB
DISTRIBUCIÓN:

- A internet
- Al Diario Oficial en extracto

¹⁰ Oficio N° 1775 de 2022.

ANEXO A: NORMAS LEGALES ACTUALIZADAS

Tras las modificaciones señaladas precedentemente, se modifica la definición del hecho gravado básico "servicio" contenida en el N° 2°) del artículo 2°, así como también la letra E del artículo 12 del mismo cuerpo legal, modificando su N° 8 y agregando un nuevo N° 20.

Las normas modificadas quedan redactadas en el siguiente tenor:

"Artículo 2°- Para los efectos de esta ley, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

(...)

2°) Por "servicio", 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.

Tratándose de un servicio que comprenda conjuntamente prestaciones tanto afectas como no afectas o exentas del impuesto establecido en esta ley, sólo se gravarán aquellas que, por su naturaleza, se encuentren afectas. En consecuencia, cada prestación será gravada, o no, de forma separada y atendiendo a su naturaleza propia, para lo cual se deberá determinar el valor de cada una independientemente. No obstante, si un servicio comprende un conjunto de prestaciones tanto afectas, como no afectas o exentas, que no puedan individualizarse unas de otras, se afectará con el impuesto de esta ley la totalidad de dicho servicio. Para efectos de la determinación de los valores respectivos el Servicio de Impuestos Internos podrá aplicar lo establecido en el artículo 64 del Código Tributario".

Artículo 12°- Estarán exentos del impuesto establecido en este Título:

(...)

E.- Las siguientes remuneraciones y servicios:

(...)

8. Los ingresos mencionados en los artículos 42° y 48° de la Ley de la Renta. Para estos efectos quedarán comprendidos los ingresos de las sociedades de profesionales referidas en el artículo 42, N° 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría.

(...)

20. Los servicios, prestaciones y procedimientos de salud ambulatorios, que se proporcionen sin alojamiento, alimentación o tratamientos médicos para recuperar la salud propios de prestadores institucionales de salud, tales como hospitales, clínicas o maternidades.

Esta exención incluye el suministro de los insumos y medicamentos, efectuados en la ejecución del servicio ambulatorio, siempre que sean utilizados y consumidos en dicho procedimiento e incluidos en el precio cobrado por la prestación.

Los servicios de laboratorio no se incluyen en esta exención".

ANEXO B: NORMAS TRANSITORIAS APLICABLES

"Artículo octavo.- Las disposiciones contenidas en los numerales 1 y 2 del artículo 6 entrarán en vigencia a contar del 1 de enero del año 2023, y por lo tanto se aplicarán a los servicios prestados a partir de dicha fecha.

Con todo, dichas modificaciones no se aplicarán respecto de servicios comprendidos en licitaciones del Estado y compras públicas que hayan sido adjudicadas o contratadas con anterioridad al 1 de enero de 2023".