

## EL IVA Y LAS PRESTACIONES MÉDICAS *VAT AND MEDICAL SERVICES*

Alejandro Idro Montes\*

**RESUMEN:** Analiza el desarrollo de las interpretaciones administrativas que, en su versión actual, han sido utilizadas por el legislador para dejar exentas del impuesto al valor agregado las prestaciones médicas ambulatorias, las que se desarrollaron en un largo contexto histórico que, inicialmente, partieron dejando a todos los servicios de salud afectos al IVA, para decantar en una posición moderada, sustentada en la regulación sectorial de salud, empleada como derecho común.

**PALABRAS CLAVE:** prestaciones médicas, impuesto al valor agregado, exenciones.

**ABSTRACT:** *It analyzes the development of the administrative interpretations that, in their current version, were used by the legislator to exempt ambulatory medical services from the value added tax, which were developed in a long historical context that initially left all health services taxed with VAT, to opt for a moderate position, based on the regulatory of the health sector, used as common law.*

**KEY WORDS:** *medical services, value added tax, exceptions.*

### 1. INTRODUCCIÓN

En Chile, las interpretaciones administrativas son muy importantes, porque ellas deberían dar cuenta de la aplicación del derecho tributario por parte de los miembros de la administración fiscal, que se encuentran vinculados por las instrucciones que imparte el director del Servicio de Impuestos Internos (SII) a través de ellas, y porque las interpretaciones pueden incluso llegar a quedar plasmadas en la ley, como ha acontecido en la materia que es objeto de este estudio.

En las siguientes páginas nos referiremos brevemente a la historia del impuesto al valor agregado, de manera de contextualizar el tema que se va a abordar, para luego comenzar a indagar cómo se fueron desarrollando las interpretaciones que ha quedado en la ley, que no siempre se entendieron de la misma forma.

Así, partiremos revisando la primera etapa en la que no se hicieron diferencias relevantes entre las actividades propias de clínicas y hospitales con aquellas que realizan los centros médicos, que se limitan a efectuar prestaciones que se han llamado ambulatorias.

También revisaremos lo que se ha dicho de los medicamentos usados en los tratamientos médicos, debido a que ello también ha quedado establecido en la ley.

Igualmente, considerando la amplitud con la que se busca afectar todos los servicios, analizaremos brevemente a las llamadas sociedades de profesionales, que son una institución

---

\* Abogado, Pontificia Universidad Católica de Chile. Diploma en Derecho Tributario, Pontificia Universidad Católica de Chile. Abogado en PwC. Correo alejandro.idro@pwc.com. Recibido el 2 de mayo de 2022, aceptado el 6 de julio de 2022.

sin referentes en el derecho común, por lo que ella ha quedado entregada a las interpretaciones administrativas que se basan sobre un precario texto legal.

## 2. BREVE HISTORIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y LOS PROBLEMAS DE SU TÉCNICA LEGISLATIVA

El impuesto al valor agregado (IVA) –caracterizado por su sistema de imputación de créditos y débitos fiscales<sup>1</sup>– es un tributo de laboratorio, debido a que su parte conceptual fue detenidamente pensada para evitar el llamado efecto de cascada que producían los impuestos a las compraventas<sup>2</sup>. Como lo ha indicado la doctrina, “este gravamen fue propuesto a principios de la década de 1920, paralelamente, por Von Siemens en Alemania y por Adams en Estados Unidos. Luego, su teoría fue perfeccionada en Francia por Lauré durante la década de 1950”<sup>3</sup>.

De esa forma, el IVA fue establecido por primera vez el año 1954 en Francia, desde donde comienza a esparcirse por el mundo. A fines de la década de 1960, diez países lo han establecido de una manera u otra y, para fines de la década de 1980, cuarenta y ocho países los han implementado. En Europa, se fomenta que los países empleen este gravamen, de manera que pasa a ser un requisito para entrar en la Comunidad Económica Europea (actual Unión Europea). También este impuesto encuentra un aliado en el Fondo Monetario Internacional que lo promueve y, a fines de la década del 2010, llega a existir en ciento cuarenta países<sup>4</sup>.

Si bien en Chile se suele citar el impuesto de timbres y estampillas como el primer referente postcolonial, tanto del impuesto a las compraventas como del IVA<sup>5</sup>, en rigor, ese primer tributo ha sido objeto de modificaciones cuando se implementan leyes que afectan a las compraventas debido a que producen una doble tributación<sup>6</sup>, pero la lógica de los impuestos de timbres y estampillas, que incluso gravaban actuaciones judiciales<sup>7</sup>, se aparta

---

<sup>1</sup> EBRILL *et al.* (2001) p. 4.

<sup>2</sup> Entendido como tal el efecto que se produce cuando no se acredita el impuesto pagado en las etapas previas de producción y distribución, lo que tiene como resultado la acumulación de impuestos en cada transacción, que incrementan el precio final, lo que tiene varios efectos nocivos que van más allá de la en sí perjudicial alza de los precios. LENT, CASANEGRA y GUERARD (1973) p. 360.

<sup>3</sup> VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2020) p. 7.

<sup>4</sup> CHARLET y OWENS (2010) p. 943.

<sup>5</sup> MASSONE PARODI (1995) pp. 9-49.

<sup>6</sup> Por lo mismo, se consideraron como afines y complementarias al impuesto a las compraventas. FIGUEROA SALDÍAS pp. 11-14.

<sup>7</sup> Las primeras leyes sobre impuestos de timbres no sistematizaban los hechos gravados, por lo que el art. 7 del D. F. L. N° 371, publicado el 3 de agosto de 1953, contemplaba desde las actas de inspección personal del tribunal hasta los documentos que dieran cuenta del arrendamiento de bienes raíces. Luego, en el Título II, de la Ley 15.267, publicada el 14 de junio de 1963, se dedica de manera sistemática a gravar las actuaciones judiciales, lo que es una muestra de la diferencia notoria con el IVA, que busca afectar el valor agregado en operaciones de venta de bienes y prestación de servicios.

de la que tienen los impuestos al valor agregado, por lo que es importante tener eso en mente al revisar la historia de estos tributos.

También es necesario hacer presente que existieron una multiplicidad de impuestos efectivos que se aplicaban sobre diferentes actividades, lo que ejercía una presión fiscal agobiadora sobre muchas áreas de la producción<sup>8</sup>, fomentando que se implementaran una serie de exenciones particulares que beneficiaban a otras<sup>9</sup>, lo que distorsionaba la economía y volvía el sistema difícil de administrar, tanto para los contribuyentes como para la autoridad fiscal<sup>10</sup>.

Tiene una mayor similitud con el impuesto al valor agregado el extinto impuesto a la cifra de negocios, que en nuestro país se propuso en 1936, inspirándose, como era usual en esa época, en la legislación francesa. Este impuesto era una medida adoptada por los países europeos en la postguerra, que se suponía sería temporal<sup>11</sup>, lo que rara vez se cumple en materia de impuestos, debido a que los gobiernos no suelen querer renunciar a ingresos adicionales, sin importarles que el motivo que llevó a implementar esa carga sobre la población pierda validez.

En 1933, se estableció el tributo antes mencionado<sup>12</sup>, para luego ser refundido y posteriormente separado de la Ley de Timbres Estampillas y Papel Sellado, quedando su texto independiente fijado en sucesivas normas, siendo destacable que durante ese período el impuesto a las compraventas se encontraba en un texto legal diferente del impuesto a los servicios<sup>13</sup>.

El impuesto a la cifra de negocios fue un tributo que pretendía gravar todas las remuneraciones que provinieran de servicios, prestaciones y otros negocios, siempre que

---

<sup>8</sup> A modo de ejemplo, los agricultores debían pagar el impuesto territorial, que sustituía el impuesto a la renta, según el tipo de explotación; el impuesto adicional de la Ley N° 11.766, que buscaba fomentar la educación agrícola; el impuesto *ad valorem* a las transferencias de bienes raíces del D. L. N° 593, de 1932; si lo plantado eran viñas, a eso se agregaban los impuestos a la plantación de viñas, a los excedentes de producción y a la producción propiamente tal; más el impuesto a la compraventa de vino, el impuesto a las guías libres de tránsito, entre otros. Instituto de Economía de la Universidad de Chile (1960) pp. 27-99 y 190-206.

<sup>9</sup> Por ejemplo, se establecían una serie de exenciones respecto de la actividad forestal. Instituto de Economía de la Universidad de Chile. (1960) pp. 27-99 y MUÑOZ ROJAS (1968) pp.101-104).

<sup>10</sup> Como lo ha hecho presente la doctrina, “a pesar de la aprobación del impuesto a la renta [desde 1924], hasta las reformas de la década de 1970 se mantendrá este panorama, caracterizado por la preeminencia de impuestos indirectos, una diversidad de tributos específicos y una multiplicidad de regímenes de exención. VERGARA QUEZADA (2019) p. 119.

<sup>11</sup> SILVA HERNÁNDEZ (1968) pp.16-17).

<sup>12</sup> Ley N° 5.154, publicada el 10 de abril de 1933.

<sup>13</sup> Estos gravámenes se ubicaron en sucesivas leyes, entre ellas, la Ley N° 5.786, publicada el 2 de enero de 1936; Decreto de Hacienda N° 2.772, de 18 de agosto de 1943; Ley N° 11.575, publicada el 14 de agosto de 1954; Ley N° 12.084, publicada el 18 de agosto de 1956; Ley N° 12.120, publicada el 29 de abril de 1966. SILVA HERNÁNDEZ (1968) pp. 18-19 y MASSONE PARODI. (1995) pp. 20-21.

provinieran de actividades comerciales, industriales, mineras y de explotación de riquezas del mar, siendo la excepción que se gravaran actos civiles<sup>14</sup>.

Luego, en 1972 se hizo un intento por disminuir el efecto de cascada de este impuesto a las compraventas, estableciendo tasas diferenciadas y exenciones, las que dependían del momento en un proceso que iba desde la producción o importación hasta la posterior comercialización mayorista o de consumo final.

Lo anterior fue brevemente alterado en octubre de 1973, cuando se intentó aplicar un impuesto monofásico que, finalmente, fue reemplazado en diciembre de ese año por el Decreto Ley N° 825, que estableció el texto vigente que contiene, entre otros gravámenes, el impuesto al valor agregado. En 1976, se unificó el impuesto al valor agregado y el impuesto a los servicios<sup>15</sup>.

Por todo esto, la doctrina ha resaltado que muchas de las dificultades que encontramos al analizar el IVA se explican porque “el grueso del texto vigente de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios que, entre otros tributos, contempla el impuesto al valor agregado, es el producto de la unificación de dos leyes anteriores que, a su vez, fueron sustituyendo a otras más antiguas que no compartían necesariamente las características propias de un impuesto al valor agregado, lo que ha provocado interminables problemas”<sup>16</sup>.

### 3. LAS PRESTACIONES MÉDICAS Y EL IVA

Los estudios recientes de la OCDE destacan que la mayoría de los países que pertenecen a esa organización aplican tasas reducidas o exenciones tanto a las prestaciones de salud como a sus insumos y medicamentos<sup>17</sup>.

En 1976, junto con ser incorporadas las normas del impuesto a los servicios en el D. L. N° 825, de 1974, se implementó la definición de servicios que rigió desde esa fecha y, si no se hacen modificaciones a la Ley N° 21.420<sup>18</sup>, regirá hasta el 31 de diciembre de 2022. Dicha definición tuvo como efecto “restringir la aplicación del impuesto a los servicios, a contar del 1° de enero de 1977, solamente a las remuneraciones que provengan del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s 3 y 4 del artículo 20 de la ley sobre Impuesto a la Renta”<sup>19</sup>.

Entre los tipos de actividades comprendidas en el mencionado N° 4 estaban las rentas de las “clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares”.

---

<sup>14</sup> SILVA HERNÁNDEZ (1968) pp. 18-19.

<sup>15</sup> D. L. N° 1.606, publicado el 3 de diciembre de 1976. MASSONE PARODI (1995) pp. 21-22.

<sup>16</sup> VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2020) p. 7.

<sup>17</sup> OECD (2020).

<sup>18</sup> Ley N° 21.420, de 2022.

<sup>19</sup> Circular SII N° 126, de 1977.

En nuestro país, no existen tasas diferenciadas para el IVA, lo que, en rigor, es una virtud, debido a que las tasas diferenciadas aumentan la complejidad del sistema y lo hacen ineficiente<sup>20</sup>. Dicho eso, la historia del IVA en Chile en materia de prestaciones de salud parte con exenciones bastante restringidas, y que se limitaron a las prestaciones que estaban cubiertas por el sistema público.

Así, estas exenciones eran personales y, conforme a lo dispuesto en el N° 5, del artículo 13, del D. L. N° 825, de 1974, cubrían a los “hospitales, dependientes del Estado o de las universidades reconocidas por éste, por los ingresos que perciban dentro de su giro”.

Respecto de esta exención, la doctrina destacó que surgían dos interrogantes, a saber, si el concepto de hospital debía ser integrado con aquel establecido en la regulación sanitaria, más si se consideraba que la ley comprende a las instituciones análogas. El segundo problema era determinar, a partir de la base anterior, cuáles ingresos eran propios del giro del hospital<sup>21</sup>. Estas interrogantes, como veremos más adelante, tuvieron respuestas diferentes en el tiempo, por lo que veremos con mayor detalle la evolución de la posición del SII.

Las letras a), b) y c) del N° 6 del artículo 13, cubrían al Servicio de Seguro Social, al Servicio Médico Nacional de Empleados y al Servicio Nacional de Salud, respectivamente. Luego, el N° 7 del mencionado artículo 13 comprendía a las personas que, en virtud de un contrato con las instituciones antes enumeradas o una autorización de ellas, las sustituyeran en la prestación de los beneficios establecidos por ley.

Como señaló la profesora Elizabeth Emilfork, las exenciones antes mencionadas eran “anteriores a la reforma del sistema de salud, de allí que el texto no corresponda exactamente a la forma en que las prestaciones se otorgan en la actualidad”<sup>22</sup>. Estas discrepancias, que producían muchas confusiones, fueron recién ajustadas el año 2020, al dictarse la Ley N° 21.210<sup>23</sup>.

Dichas confusiones, ocasionadas por la deficiente técnica legislativa, fueron clasificadas por el profesor Alejandro Dumay como aberrantes e inconcebibles, agregado al respecto que “baste señalar que frente a la interrogante respecto de si las prestaciones de salud se encuentran afectas a IVA, vale decir, si son o no constitutivas de un «servicio», la autoridad administrativa ha debido evacuar más de diez pronunciamientos en un solo año”<sup>24</sup>.

Hoy se mantiene la exención del N° 5 del artículo 13, mientras que las letras del N° 6 que se referían a instituciones de seguridad social fueron derogadas, quedando esas mismas circunstancias comprendidas en las prestaciones de salud en el texto modificado del N° 7 del artículo 13, que dispone que están exentos los “Servicios de Salud y las personas naturales o

---

<sup>20</sup> CHARLET y OWENS. (2010) p. 944

<sup>21</sup> EMILFORK SOTO (1999) pp. 430-432.

<sup>22</sup> EMILFORK SOTO (1999) p. 428.

<sup>23</sup> Ley N° 21.210, de 2020.

<sup>24</sup> DUMAY PEÑA y MONTES ZÁRATE (2010) p. 13.

jurídicas que en virtud de un contrato o una autorización los sustituyan en la prestación de los beneficios establecidos por ley”.

La siguiente exención relevante para este estudio, es la que contempla la ley en comentos que favorece a las actividades de la segunda categoría, entre las que se encuentran las actividades de médicos y otros profesionales de la salud. Esta exención, prevista en el artículo 12, letra E, N° 8 del D. L. 825, de 1974, comprende las llamadas sociedades de profesionales, por lo que nos referiremos a ellas brevemente más adelante.

Es necesario hacer presente que, en la jurisprudencia administrativa, inicialmente no se ahondó en el significado de las prestaciones propias de clínicas, hospitales e instituciones similares, de la que nacerá el concepto de prestación ambulatoria, y que dará paso a la distinción que utilizó la Ley N° 21.420 para delimitar el hecho gravado en el caso de las prestaciones de salud.

A continuación, analizaremos las etapas de la jurisprudencia administrativa que se refieren a las prestaciones propias de la actividad médica, partiendo por la que es prestada por una sociedad de profesionales.

#### **4. SOCIEDAD DE PROFESIONALES**

La discusión respecto de la calificación de las rentas de una sociedad formada por profesionales se remonta a la antigua ley cedular de seis categorías, en la que las rentas del trabajo subordinado y de las profesiones liberales pagaban una tasa más baja que las rentas de la industria y el comercio. En el caso, una sociedad formada por contadores fue creada para dedicarse exclusivamente a actividades relacionadas con esa profesión.

La posición de la administración tributaria de la época fue que no podía aplicar la tasa más baja de la sexta categoría, que cubría las actividades en las que primaba el esfuerzo intelectual, lo que era propio de las profesiones liberales, porque los socios no ejercían directamente la profesión, debido a que las rentas de la sociedad dependían del trabajo de sus empleados, que también eran contadores, por lo que, si bien no eran propias de la industria y el comercio, debían quedar comprendidas en el entonces concepto residual de rentas de cualquier otro origen o denominación, que hacía aplicable la entonces tercera categoría, que era la que también gravaba las rentas de la industria y el comercio<sup>25</sup>.

Es importante hacer presente que desde 1964 la cláusula residual se ha encontrado en el N° 5 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y, por lo mismo, las empresas dedicadas a prestar servicios propios de profesionales no están gravados en ninguno de los números que habrían hecho aplicables el IVA.

Por lo mismo, el criterio que finalmente primó respecto del IVA en el caso de “servicios profesionales de asesoría legal, recursos humanos, ingeniería, contabilidad,

---

<sup>25</sup> *Deloitte, Plender, Sydney Merritt y Cía. con Dirección de Impuestos* (1932).

inteligencia de mercado, administración, e informáticos los que al no corresponder a actividades de aquellas gravadas en el artículo 20° N° 3 ó 4 de la Ley de Impuesto a la Renta”<sup>26</sup>, en el que se consideró que estas actividades no estaban afectadas con el IVA por el solo hecho de ejecutarse mediante una actividad empresarial, es el correcto.

Hecha esa aclaración, es posible indicar que, debido a que la posición de la administración fiscal respecto de las sociedades que prestaban servicios profesionales fue validada por los tribunales, el legislador consideró necesario dar la posibilidad de que las sociedades de profesionales pudieran tributar en la segunda categoría, lo que se implementó recién en 1968, pero se excluyeron expresamente “las rentas de sociedades de profesionales que exploten establecimientos tales como clínicas, maternidades, laboratorios u otros análogos, ni de las que desarrollen alguna de las actividades clasificadas en el artículo 20”<sup>27</sup>.

Tras las reformas de 1974 y 1976, el Servicio de Impuestos Internos indicó que, en general, las sociedades de profesionales “tributan de acuerdo a las normas de la Segunda Categoría, clasificándose sus ingresos en el N° 2 del artículo 42° de la Ley de la Renta. La excepción a esta norma la constituyen las sociedades de profesionales que exploten establecimientos tales como clínicas, maternidades, laboratorios u otros análogos y las que desarrollan alguna de las actividades clasificadas en el artículo 20° de la Ley de la Renta, en cuyo caso tributan de acuerdo a las normas establecidas en la Primera Categoría”<sup>28</sup>.

La reforma tributaria de la Ley N° 21.420, modificó la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, por lo que, a partir del primero de enero del año 2023, la generalidad de los servicios pasarán a estar gravados con el IVA.

Dentro de las nuevas exenciones, se precisa que no se gravarán los servicios de las sociedades de profesionales, pero esas sociedades no han sido definidas en la ley, por lo que a falta de un concepto del derecho común al cual recurrir, “entendido no solo como el derecho civil, sino también como la legislación especial que sería aplicable en otra sede, ha sido llamado expresamente a integrar los vacíos del derecho tributario, la interpretación tributaria se extiende a esas normas”<sup>29</sup>, el concepto ha quedado a las interpretaciones del SII<sup>30</sup>.

Esto ocurre porque la interpretación de la autoridad tributaria considera que solamente las sociedades de personas pueden ser calificadas como sociedades de profesionales, de manera que se excluyen las sociedades de capital. Adicionalmente, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que las empresas individuales de responsabilidad

---

<sup>26</sup> Oficio SII N° 961, de 2018.

<sup>27</sup> Ley N° 17.073, de 1968, agregó el 3° del artículo 36 de la LIR, que incluyó en la segunda categoría los ingresos de “obtenidos por sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales”.

<sup>28</sup> Oficio SII N° 3.134, de 1993.

<sup>29</sup> VERGARA QUEZADA (2021) pp. 50-51.

<sup>30</sup> Respecto de las normas vigentes, partimos de la Circular SII N° 113, de 1975.

limitada no pueden ser calificadas como sociedades de profesionales porque ellas, si bien son una persona distinta de su dueño, no son sociedades<sup>31</sup>.

Otro de los requisitos que vale la pena mencionar es que las sociedades de profesionales deben estar integradas exclusivamente por individuos de profesiones similares o por otras sociedades de profesionales que cumplan con ese requisito. Es decir, no admiten socios capitalistas o de profesiones diferentes<sup>32</sup>.

Adicionalmente, se ha entendido que las sociedades de profesionales solamente pueden ser dueñas de bienes relacionados con la actividad a la que se dedican los socios y exclusivamente pueden contratar al personal necesario para asistir la labor profesional de los dueños<sup>33</sup>.

Es decir, en general, es una figura que no admite el crecimiento, que se caracteriza porque los empleados comienzan a prestar los servicios de la empresa. Cuando ello ocurra, el efecto previsible será que, al corresponder el grueso de los costos de dichas compañías a remuneraciones, que no dan derecho a crédito fiscal, el IVA que deberán pagar podría llegar a ser una especie de impuesto a los ingresos. Luego, debido a que la incidencia del impuesto obedece a las características particulares de cada mercado y no a normas legales, muchas empresas que prestan servicios profesionales, pero que no cumplen con los requisitos para ser calificadas como sociedades de profesionales, se verán severamente afectadas.

## **5. DESDE 1976 HASTA 1995: LIMITACIÓN A LAS EXENCIONES EXPRESAS**

En los primeros pronunciamientos sobre las prestaciones de salud, el Servicio de Impuestos Internos no hace ningún tipo de distinción, y señala que los “ingresos percibidos por un Centro Médico en razón de servicios prestados a particulares por concepto de hospitalizaciones, exámenes de laboratorio, aplicación de tratamientos especiales, curaciones y otros propios del ramo, deben tributar con IVA”<sup>34</sup>. Agrega en ese pronunciamiento que, solamente si aplica el artículo 13° N° 7, del D. L. N° 825, de 1974, que contenía la exención que cubría actuar en sustitución del sistema público de salud, procedía no emitir documentos gravados con el IVA debido a la aplicación de la exención.

Esto se mantiene por mucho tiempo, y se señala que “prestaciones médicas consistentes en medicina interna, cirugía general, radiografías, exámenes de laboratorio, inyecciones, curaciones, etc.”<sup>35</sup>, “atenciones, hospitalizaciones, exámenes de laboratorio, aplicación de tratamientos especiales, curaciones y otros propios del ramo”<sup>36</sup>, están gravadas.

---

<sup>31</sup> Oficio SII N° 3.790, de 2005.

<sup>32</sup> Oficio SII N° 2.991, de 1984 y Oficio SII N° 101, de 1999.

<sup>33</sup> Oficio SII N° 1.094, de 2021.

<sup>34</sup> Oficio SII N° 3.242, de 1977.

<sup>35</sup> Oficio SII N° 510, de 1978.

<sup>36</sup> Oficio SII N° 4.480, de 1978 y Oficio SII N° 282, de 1979.



Como es posible apreciar, se consideraba que “una empresa organizada para realizar prestaciones de salud, para cuyo fin cuenta con el personal médico y paramédico necesario, percibiendo por dichas prestaciones una remuneración [...] realiza una acción o prestación, por la que percibe una remuneración, que tiene su origen en el ejercicio de una actividad comprendida en el N° 4 de la Ley de la Renta. En consecuencia y cumpliéndose los supuestos normativos que el decreto ley N° 825 establece para considerar gravado un servicio debe colegirse necesariamente que la referida empresa está gravada con el Impuesto al Valor Agregado contenido en el ya citado decreto ley N° 825 por las remuneraciones que recibe de parte de la recurrente”<sup>37</sup>.

En otro pronunciamiento, señaló que incluso los servicios de odontología prestados por una sociedad anónima eran una actividad “clasificada en el no. 4 del artículo 20 de la ley sobre impuesto a la renta, como la de un establecimiento que presta servicios de salud dental, afectándose en consecuencia con el impuesto al valor agregado”<sup>38</sup>.

Hasta se llegó a sostener que los servicios prestados por los veterinarios eran una clínica y, por lo mismo, estaban gravados con el IVA<sup>39</sup>.

Curiosamente, se incluían los medicamentos consumidos en las atenciones, lo que es un error, similar a sostener que los abogados deben cobrar a sus clientes el IVA por el papel y la tinta que usan al imprimir sus informes. Ello será corregido más adelante. Así, se dijo que “en aquellos casos en que la respectiva clínica no cumpla con los presupuestos de la exención establecida en los preceptos legales mencionados en el N° 3 anterior, los servicios prestados a los funcionarios, incluyendo en estas prestaciones los medicamentos que éstos consumen, se encuentran afectos al IVA”<sup>40</sup>.

Al contrario, si aplicaba la exención comentada, se afirmaba que los medicamentos usados en la prestación médica “no se encuentran afectos al IVA, en el entendido que respecto a dichos medicamentos, se trata de su utilización o consumo como elementos para la atención y servicio del funcionario en el respectivo establecimiento médico”<sup>41</sup>.

Respecto de los cobros no cubiertos por el sistema público de salud, se afirmó que “las diferencias por concepto de Hospitalización que cobran las clínicas a los funcionarios que atienden por programas del SERMENA, debo manifestarle que dichas diferencias que en definitiva pagan como particulares los referidos funcionarios, constituyen remuneraciones no amparadas con la franquicia en comento, razón por la cual deben tributar con IVA de conformidad con las normas generales”<sup>42</sup>.

---

<sup>37</sup> Oficio SII N° 2.788, de 1982.

<sup>38</sup> Oficio SII N° 541, de 1995.

<sup>39</sup> Oficio SII N° 1.431, de 1988. Es similar el Oficio SII N° 3.548, de 1995.

<sup>40</sup> Oficio SII N° 1.363, de 1979.

<sup>41</sup> Oficio SII N° 3.072, de 1979.

<sup>42</sup> Oficio SII N° 3.072, de 1979.

## 6. DESDE 1995 EN ADELANTE: SE VA TEMPLANDO EL CRITERIO

A mediados de la década de 1990, se produce un cambio de criterio, en el que se da cuenta de distinciones necesarias que habían sido ignoradas en el período anterior. De esta manera, el Servicio de Impuestos Internos indica que si las prestaciones de salud son ambulatorias, ellas no quedan gravadas con el IVA, al no ser propias de clínicas, hospitales o establecimientos similares. Así, señalan que si ellas “consistan solo en la prestación exclusiva de servicios médicos, sin que proporcione alojamiento, estadía, alimentación o determinados tratamientos médicos para recuperar la salud, propios de hospitales, clínicas o maternidades, se clasifican en el artículo 20, no. 5, de la ley de impuesto a la renta, no encontrándose por tanto gravados con el impuesto al valor agregado”<sup>43</sup>.

De manera similar, la autoridad fiscal interpreta que los servicios de apoyo clínico, que se describen como servicios similares a los de enfermería, pero más básicos, como limpieza del paciente, no son propios de hospitales o clínicas, por lo que no están afectos al IVA<sup>44</sup>.

También se pronuncia sobre las prestaciones médicas de las corporaciones municipales, indicando que, por ser ambulatorias y no contemplar tratamientos médicos de recuperación de salud, no están afectos al IVA y deben emitir facturas exentas<sup>45</sup>.

De esta forma, se consolida el criterio que precisa que las prestaciones propias de un hospital o clínica -que se encuentran afectas al IVA- sin perjuicio de la aplicación de ciertas exenciones, consisten en aquellas necesarias para “la atención profesional médica y de enfermería continua que ellas brindan para la recuperación de la salud”<sup>46</sup>.

Por lo mismo, las prestaciones ambulatorias -que no se encuentran afectas al IVA- son todas aquellas que no incluyan alojamiento, estadía o alimentación<sup>47</sup>, por lo que estas últimas comprenden la medicina preventiva y las consultas médicas.

Respecto de las atenciones de urgencia, su calificación se deberá hacerse conforme a los criterios antes señalados. Se hace presente que existen pronunciamientos oficiales que se refieren a los primeros auxilios prestados por los servicios de ambulancias, que indican que dichos servicios no están gravados con el IVA, lo que no debería cambiar por el hecho de que se presten en otro lugar<sup>48</sup>.

---

<sup>43</sup> Oficio SII N° 3.146, de 1995.

<sup>44</sup> Oficio SII N° 3.438, de 1996.

<sup>45</sup> Oficio SII N° 3.534, de 1996.

<sup>46</sup> Oficio SII N° 3.157, de 2020.

<sup>47</sup> Oficio SII N° 2.998, de 2020

<sup>48</sup> Oficio SII N° 1.357, de 2000; Oficio SII N° 3.548, de 1995; Oficio SII N° 2.528, de 1990 y Oficio SII N° 1.439, de 1989.

Conforme a lo dicho, si la prestación es fundamentalmente ambulatoria, como ocurre con la hemodiálisis, ella no está gravada con el IVA, a pesar de que requiera de asistencia médica y de enfermería durante su prestación<sup>49</sup>. Se hace presente que la prestación de servicios médicos no puede ser considerada como la cesión temporal del equipamiento empleado en la prestación, lo que implicaría confundir el arrendamiento de cosas con el arrendamiento de servicios, que son especies contractuales diferentes<sup>50</sup>.

Concluyendo este punto, el hecho de que el prestador del servicio sea un hospital, no altera la naturaleza ni la tributación del mismo, por lo que los contribuyentes deben tributar conforme a la calificación jurídica que corresponda a cada tipo de prestación<sup>51</sup>. Esto se conforma con las reglas sobre proporcionalidad del IVA, que expresamente regulan la distribución del crédito fiscal del IVA cuando un contribuyente obtiene tanto rentas gravadas como exentas de dicho tributo, utilizando para ello los mismos recursos.

Así las cosas, para efectos de determinar si las prestaciones de salud están o no afectas al IVA, es necesario distinguir entre aquellos servicios propios de una clínica y un hospital que, a juicio del SII, son aquellos relacionados con la recuperación de la salud, cuidados paliativos y rehabilitación de personas enfermas<sup>52</sup>, de otras prestaciones médicas que, normalmente, corresponden a atenciones ambulatorias<sup>53</sup>.

Entonces, las atenciones propias de clínicas y hospitales están gravadas con el IVA, debido a que se trata de actividades expresamente contempladas en el artículo 20 número 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En cambio, por regla general, las atenciones ambulatorias no son propias de clínicas y hospitales, por ello no están gravadas con el IVA.

Ahora, las atenciones propias de hospitales y clínicas tienen una exención parcial aplicable cuando una institución de salud (isapre o FONASA) financia la prestación que se entrega al paciente. Esta exención es equivalente al monto que contemple el arancel de FONASA<sup>54</sup>.

Por ello, la parte de las prestaciones de salud cubiertas por las isapres en virtud de sus planes de salud deben ser facturadas a ellas y, de existir, el copago debe ser facturado al beneficiario de la prestación de salud<sup>55</sup>. Es decir, las prestaciones de salud se benefician con una exención parcial por el equivalente al monto contemplado para cada prestación en el arancel FONASA cuando la prestación sea financiada por una isapre o por FONASA, por lo que solamente quedará gravado con el IVA el monto correspondiente a la diferencia entre el

---

<sup>49</sup> Oficio SII N° 2.464, de 2019.

<sup>50</sup> ALESSANDRI RODRÍGUEZ (1930) pp.171-173.

<sup>51</sup> Oficio SII N° 1.693, de 2019.

<sup>52</sup> Oficio SII N° 3.436, de 2012.

<sup>53</sup> Oficio SII N° 3.490, de 2009; Oficio SII N° 1.835, de 2009 y Oficio SII N° 3.534, de 1996.

<sup>54</sup> Oficio SII N° 3.548, de 1994

<sup>55</sup> Oficio SII N° 3.310, de 2016.

valor cobrado por cada prestación y el valor asignado a dicha prestación en el referido arancel FONASA.

## 7. LA SUBCONTRATACIÓN ENTRE PRESTADORES DE SALUD

Ahora, es necesario revisar si el hecho de que un centro médico contrate a otro prestador de salud para que, en definitiva, preste el servicio contratado por el paciente -lo que implica subcontratar- altera la tributación antes indicada.

Sobre ese punto, el Servicio de Impuestos Internos interpretó en su momento que, si la subcontratación de personal se podía calificar como un acto de comercio, ella se encontraba afectada al IVA por clasificarse en el N° 3 del artículo 20 de la LIR<sup>56</sup>. En particular, correspondería a una agencia de negocios, institución jurídica que exige para perfeccionarse que los servicios sean ofrecidos al mercado, sin que se pueda configurar el acto de comercio si solamente se prestan los servicios respectivos dentro de un grupo de empresas<sup>57</sup>.

Adicionalmente, el Servicio de Impuestos Internos señaló que, en el caso de servicios profesionales, como las prestaciones médicas y odontológicas, corresponden a “actividades que son esencialmente no mercantiles, aun cuando se realicen mediante una organización empresarial”<sup>58</sup>, por lo que no pueden ser consideradas como una prestación comercial, ni siquiera cuando sean prestadas por una sociedad a otra.

Es decir, el hecho de que una empresa sea contratada para que, con su propio personal de salud, trate a pacientes de otra empresa, no altera la tributación de las prestaciones, que no pueden ser consideradas como mercantiles y, por lo mismo, no se configura un acto de comercio afecto al IVA.

Lo anterior ha sido reiterado por el SII, que ha interpretado que “los servicios profesionales como los que efectúan los médicos, odontólogos, abogados, etc., son actividades que tradicionalmente se han excluido de la mercantilidad”<sup>59</sup>, por lo mismo, “no pueden ser calificados de comerciales por el solo hecho de ejecutarse mediante una organización empresarial”<sup>60</sup>.

También, es necesario tener en cuenta que la ley se modificó para aclarar que, en aquellos casos en los que se prestan de manera conjunta servicios afectos y servicios no gravados o exentos, cada prestación debe tributar conforme a su propia naturaleza, salvo en el caso en el que no pueda individualizarse un servicio<sup>61</sup>, lo que no ocurre en los hechos, porque las prestaciones ambulatorias son perfectamente individualizables.

---

<sup>56</sup> Oficio SII N° 564, de 2017.

<sup>57</sup> Oficio SII N° 2.737, de 2020.

<sup>58</sup> Oficio SII N° 3.233, de 2007.

<sup>59</sup> Oficio SII N° 961, de 2018.

<sup>60</sup> Oficio SII N° 961, de 2018.

<sup>61</sup> Oficio SII N° 2.719, de 2020.

Por último, existiendo posturas expresas de la administración fiscal respecto de todos los aspectos del caso estudiado, no constituye una posición conservadora aplicar el IVA a las prestaciones que el Servicio de Impuestos Internos considera no gravadas, ya que lo mismo constituiría un pago de lo no debido realizado voluntariamente.

## 8. LOS FÁRMACOS EN LOS ESTABLECIMIENTOS DE SALUD

En el caso de que se lleve a cabo una convención que implique la transferencia onerosa del dominio de un bien corporal mueble, ella se conforma con uno de los supuestos de hecho previstos en la ley para que sea calificada como venta para efectos del impuesto al valor agregado, conforme a las reglas generales<sup>62</sup>.

El otro supuesto del hecho gravado es que quien celebre la convención sea calificado como vendedor habitual respecto del bien correspondiente, lo que ocurrirá, en general, si el bien fue adquirido con el propósito de ser vendido<sup>63</sup>.

Por lo mismo, cuando se compran fármacos para su posterior venta, se cumplirá con los supuestos del hecho gravado con el IVA, conforme a las reglas generales. Esto ocurrirá incluso si la operación se lleva a cabo sin un fin de lucro, es decir, la operación estará gravada sin importar que no se obtenga una utilidad en la venta<sup>64</sup>. Por lo dicho, al momento de la entrega de los medicamentos debe ser emitida una guía de despacho, una factura afecta o una boleta afecta, según corresponda.

En relación con posibles infracciones de normas legales o reglamentarias, es posible indicar que ellas, usualmente, son sancionadas con la nulidad del acto o con una multa.

En el primer caso, si un acto adolece de un vicio de nulidad, debido a que ha sido celebrado en contravención a una norma legal, el Servicio de Impuestos Internos ha indicado que son aplicables los tributos que correspondan mientras no se declare judicialmente la nulidad<sup>65</sup>. En otras palabras, el acto viciado tributa igual que un acto válido, mientras no sea anulado por una sentencia judicial firme.

En el caso de las multas, ellas no alteran la tributación del acto mismo y el desembolso que implica su aplicación no se afecta con el impuesto del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en consideración a la excepción prevista en ese mismo artículo en favor de las multas pagadas al Estado.

---

<sup>62</sup> Art. 2 N° 1 del DL N° 825, de 1974.

<sup>63</sup> Sin perjuicio de ello, existen casos en los que estará gravada la venta de bienes que no fueron comprados para ser vendidos, como es el caso del fabricante que vende insumos de su proceso de producción, conforme a lo dispuesto en el art. 2 N° 3 del D. L. N° 825, de 1974.

<sup>64</sup> Oficio SII N° 1.852, de 2017 y Oficio SII N° 1.637, de 2010.

<sup>65</sup> Circular SII N° 75, de 1997.

## **9. PRÉSTAMO DE MEDICAMENTOS ENTRE ESTABLECIMIENTOS DE SALUD**

Respecto del préstamo de medicamentos, es posible indicar que, para efectos de la aplicación del IVA, constituye una convención que sirve para transferir el dominio de esos bienes, debido a que quien los recibe en préstamo se hace dueño de ellos y los consume, por lo mismo, luego devuelve medicamentos diferentes a los recibidos en préstamos, pero en iguales cantidades y características.

En relación con el requisito de la habitualidad, el Servicio de Impuestos Internos concluyó que, si las entidades de salud no realizan ventas de esos productos, es decir, solamente se trata de insumos empleados en las prestaciones de servicios<sup>66</sup>, el contrato de préstamo de consumo de medicamentos no se encontraría gravado con el IVA, por no tener la calidad de vendedor quien los da en préstamo<sup>67</sup>.

Al contrario, cuando la entidad de salud, junto con usar esos medicamentos en las prestaciones médicas, los vende, sea a los pacientes u otras personas, el préstamo de consumo de medicamentos estará afecto al IVA, debido a la calidad de vendedor respecto de bien entregado en préstamo<sup>68</sup>.

La opinión anterior del Servicio de Impuestos Internos ha sido uniforme en relación con otros bienes entregados en préstamo de consumo<sup>69</sup>.

Así las cosas, cuando se ha informado al Servicio de Impuestos Internos que entre sus actividades está la venta de medicamentos al por menor, resulta difícil pensar que en una fiscalización se considere que esa entidad no tiene la calidad de vendedora respecto de los medicamentos. En consecuencia, sería altamente probable que se considere que los préstamos de medicamentos que haga se encuentran gravados con el IVA.

## **10. LA DIVISIBILIDAD DE LAS PRESTACIONES**

Es importante aclarar que no nos referimos a la divisibilidad de las obligaciones, que está relacionada con la existencia de una sola prestación y de una pluralidad de sujetos activos o pasivos y, a lo más, de esa materia el tema analizado cubriría, en parte, la indivisibilidad absoluta, también llamada necesaria o natural<sup>70</sup>, pero solo en parte, porque, como veremos más adelante, incluye conceptos como la accesoriedad, entre otros, sin que el tema tenga coherencia, al ser el fruto de posturas disímiles de la administración fiscal.

---

<sup>66</sup> Debido a que el art. 2 N° 3 del D. L. N° 825, de 1974, grava la venta de insumos en el caso de productores, fabricantes y vendedores, pero no en el caso de prestadores de servicios.

<sup>67</sup> Oficio SII 3.305, de 1982.

<sup>68</sup> Oficio SII 3.305, de 1982.

<sup>69</sup> Oficio SII N° 7.318, de 1975, Oficio SII N° 7.241, de 1976 y Oficio SII N° 430, de 2017.

<sup>70</sup> ABELIUK MANASEVICH (2014) Tomo I pp.533-537.

El Servicio de Impuestos Internos ha tenido opiniones vacilantes respecto de la divisibilidad de prestaciones afectas y exentas o no gravadas prestadas por un mismo contribuyente.

Al inicio parte por lo que podemos considerar la posición correcta, debido a que el D. L. N° 825, de 1974, expresamente regula la materia. De esta forma, se pronuncia sobre la exención que beneficia a la remuneración de los servicios de estiba de mercaderías que se exporten, prevista en el artículo 12°, letra E) N° 13, letra b), del D. L. N° 825, de 1974, señalando algunos aspectos que consideró relevantes para la procedencia de la misma.

Luego, en la parte relevante para nuestro análisis, señala que “la remuneración del servicio de arrendamiento de grúas de horquilla no puede quedar amparado por la citada exención, ya que la empresa estibadora lo contrata para empleo general que comprenderá también, como es obvio, el uso de estas máquinas en labores distintas de la estiba de carga de exportación”<sup>71</sup>. Tras ello, concluye que “el precio de los servicios de empresas de estiba se hallará, o no, exento de I.V.A., según se pueda, o no, separar aquellos que correspondan a la puesta a bordo de mercancías que se exportan, para cuyo efecto deberá acudirse al procedimiento de detallar específicamente las prestaciones en la factura pertinente”<sup>72</sup>.

Como se puede apreciar, la administración fiscal parte del supuesto correcto de que si se prestan de manera conjunta servicios afectos y exentos o no gravados, se deben separar las remuneraciones que a cada uno le correspondan para efectos de aplicar correctamente el tributo.

De manera similar, en otro de los pronunciamientos iniciales señala que “por no encontrarse gravadas expresamente en otra categoría, las rentas provenientes de los cobros administrativos y judiciales de los mencionados derechos deben tributar de acuerdo al N° 5, del citado artículo 20° de la Ley de la Renta”<sup>73</sup>. Luego agrega que, en cambio, la remuneración de ciertos servicios computacionales contratados en un mismo documento se encuentra gravada con el impuesto al valor agregado. Luego agrega que la “circunstancia de que en el convenio (cláusula décimo séptima) se haya fijado una remuneración global de todos los servicios contratados, no implica que se deje de pagar el impuesto por aquellos que están gravados”<sup>74</sup>, para concluir que para “hacer efectivo ese pago deberá separarse, en la factura correspondiente, el precio de los servicios computacionales al que habrá de aplicarse el impuesto al valor agregado”<sup>75</sup>.

Por lo mismo, fue desconcertante el período durante el cual, recurriendo a un formalismo, el Servicio de Impuestos Internos intentó dejar gravados servicios que no lo estaban o que se beneficiaban con una exención, por el solo hecho de que se acordaba un

---

<sup>71</sup> Oficio SII N° 4.397, de 1985.

<sup>72</sup> Oficio SII N° 4.397, de 1985.

<sup>73</sup> Oficio SII N° 3.011, de 1987.

<sup>74</sup> Oficio SII N° 3.011, de 1987.

<sup>75</sup> Oficio SII N° 3.011, de 1987.

precio total por ellos. Para tal fin, recurrió incluso en algunos casos al artificio de calificarlos como “servicios integrales”<sup>76</sup>.

Luego la jurisprudencia administrativa volvió a cambiar, y se sostuvo que si un contribuyente presta de manera simultánea a un mismo cliente servicios cuya naturaleza es diferente, las correspondientes remuneraciones deben ser separadas para efectos de establecer la correcta tributación de cada prestación<sup>77</sup>, agregando ahora que ello ocurría, a menos que uno de los servicios fuera indispensable para la correcta prestación de otro que se encuentra gravado con el IVA<sup>78</sup>. Es decir, los contribuyentes deben tributar conforme a la calificación jurídica que correspondía a cada tipo de prestación que realicen en favor de otro a cambio de una remuneración<sup>79</sup>.

Con estos nuevos pronunciamientos se dijo que, en el caso de actividades accesorias como, por ejemplo, aquellas que sirven para realizar verificaciones u otras actividades menores respecto de la prestación contratada, como es el caso del procesamiento de datos cuando se emplea para verificar que un programa computacional, cuyo diseño se ha encargado, opere correctamente, dichas actividades menores y accesorias no influyen en la tributación del servicio principal<sup>80</sup>.

Es importante destacar que los criterios sobre la divisibilidad fueron aplicados por el Servicio de Impuestos Internos en su jurisprudencia administrativa tanto respecto del impuesto adicional<sup>81</sup> como del IVA<sup>82</sup>, en consecuencia, por regla general, cada prestación debe tributar conforme a su propia naturaleza jurídica, a menos que se den las excepciones indicadas.

Como adelantamos, la divisibilidad se condice con las reglas sobre proporcionalidad del IVA, que expresamente regulan la distribución del crédito fiscal del IVA cuando un contribuyente obtiene tanto rentas gravadas como exentas utilizando para ello los mismos recursos.

Luego, esta postura fue incorporada en el propio texto legal, pero con un texto poco afortunado, que señala que 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,

---

<sup>76</sup> SELMAN NAHUM e IBÁÑEZ GONZÁLEZ (2016) pp. 277-304.

<sup>77</sup> Oficio SII N° 1.918, de 2009.

<sup>78</sup> Oficio SII N° 1.116, de 2018.

<sup>79</sup> Oficio SII N° 1.693, de 2019.

<sup>80</sup> Oficio SII N° 930, de 1991.

<sup>81</sup> Oficio SII N° 2.058, de 2013.

<sup>82</sup> Oficio SII N° 3.470, de 2009.



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”.

Tras esta modificación legal se emitió un pronunciamiento que es un tanto desconcertante, porque parece volver a recurrir a formalismos. Es necesario hacer presente que el consultante, para guiar en un sentido equivocado la respuesta, utiliza un ejemplo que no es comparable, como es el caso de los bancos, debido a que ellos solamente pueden realizar las prestaciones que han sido expresamente contempladas en una ley especial, por lo que se produce un razonamiento circular en el caso de los bancos, ya que como solamente pueden hacer lo que la ley de bancos autoriza, todo lo que hagan es, en rigor, una actividad bancaria, lo que no es el caso de las clínicas.

En el oficio mencionado, el Servicio de Impuestos Internos explica que la definición que emplea de clínica proviene del derecho común, y ella es la “establecida en el Reglamento de Hospitales y Clínicas, Decreto N° 161 de 1982, del Ministerio de Salud, que en su artículo 3° dispone: «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»<sup>83</sup>.

Tras eso, concluye que “se mantiene vigente el criterio señalado en su presentación, en cuanto a que todos los servicios entregados por una clínica hospitalaria se encuentran gravados con IVA por el giro específico del contribuyente, sin importar que cada uno de los servicios puedan separarse completamente para fines de su cobro”<sup>84</sup>.

La interpretación anterior solamente se puede compartir en la medida de que no es posible desnaturalizar el servicio de una clínica atomizando los cobros, pero no se puede compartir si con ella se retrocede a la interpretación formalista que usaba el giro declarado por un contribuyente para afectar con el IVA a prestaciones que no lo estaban.

Esto plantea un problema, debido a que, perfectamente, una misma entidad puede prestar servicios hospitalarios y servicios médicos ambulatorios a diferentes personas, por lo que los pacientes que reciben solamente prestaciones ambulatorias no deberían quedar gravados con el IVA a pesar de que la misma institución preste a otras personas servicios propios de las clínicas.

---

<sup>83</sup> Oficio SII N° 1.588, de 2021.

<sup>84</sup> Oficio SII N° 1.588, de 2021.

## 11. EL NUEVO NÚMERO 20 DE LA LETRA E) DEL ARTÍCULO 12

La nueva exención es un reflejo de las interpretaciones administrativas antes analizadas, tanto en sus aspectos correctos como en los incorrectos, que tienen que ver con los medicamentos empleados en los procedimientos médicos, que si bien se detallan en los cobros por motivos que podríamos calificar de transparencia, no implican una venta, debido a que son parte del costo del prestador médico.

Así, el nuevo número 20 de la letra E) del artículo 12 del D. L. N° 825, de 1974, reza:

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.

Al respecto, es posible indicar que ha quedado en la ley las interpretaciones administrativas que se referían a estas materias, lo que es una muestra de la importancia de la actividad interpretativa del SII, ya que no es la primera vez que esto ocurre y, solo a modo de ejemplo, podemos mencionar que la modificación que implementó las limitaciones a la facultad de tasación en los aportes en reorganizaciones de sociedades, en la que también se recogió la interpretación administrativa<sup>85</sup>.

Por ello, cuando comience a regir la modificación implementada por la Ley N° 21.420, no debería cambiar la aplicación que ha tenido el impuesto al valor agregado en esta materia desde los cambios de criterio de 1995 hasta la fecha, que consolidaron el concepto de atención ambulatoria como un hecho, antes de la modificación legal, no gravado y, después de ella, exento del IVA.

## 12. CONCLUSIÓN

Conforme al análisis efectuado, es posible concluir que la interpretación del Servicio de Impuestos Internos que sirvió de base a la reforma de la Ley N° 21.420, que fija en la ley el concepto de servicios ambulatorios, fue el fruto de un cambio de criterio ocurrido a mediados de la década de 1990, que da cuenta de una posición en la que se integró la reglamentación sanitaria como derecho común ante el vacío en la definición de los conceptos de clínica y hospital.

---

<sup>85</sup> VERGARA QUEZADA 2017 pp. 74-75.

De esa forma, el Servicio de Impuestos Internos concluyó que la prestación de servicios de salud ambulatorios no se encuentra gravados con el IVA, debido a que ellas no pueden ser clasificadas como propias de una clínica u hospital. Creemos que esto es así, a pesar de que sean prestadas por un hospital. Esto último no implica que un hospital o una clínica pueda fraccionar los cobros para alterar la naturaleza de una prestación que le es propia.

La forma como se organizan los servicios de salud no debería alterar esas conclusiones, por lo que, por ejemplo, la subcontratación de un servicio médico propio de un centro de médico, seguiría siendo un servicio ambulatorio. Es decir, el hecho de que exista una estructura empresarial para realizar la prestación, no altera su tributación.

De manera similar, el tratamiento que la nueva exención le da a los medicamentos también es recogido de interpretaciones administrativas que aclararon una posición inicial errada de la administración fiscal, que confundía el detalle del cobro de las prestaciones médicas con una venta, en condiciones que los medicamentos son costos para los prestadores de salud.

Todo esto es una muestra de la importancia de la labor del Servicio de Impuestos Internos, que influye de manera decisiva en las políticas públicas.

### 13. BIBLIOGRAFÍA

ABELIUK MANASEVICH, René. (2014). *Las obligaciones (Tomo I)*. Santiago: Thomson Reuters.

ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo. (1930). *Derecho civil. Segundo año. De los contratos*. Santiago: Editorial Bellas Artes.

CHARLET, Alain y OWENS, Jeffrey. (2010). An International Perspective on VAT. *Tax Notes International*, 59(12).

DUMAY PEÑA, Alejandro y MONTES ZÁRATE, Manuel. (2010). *Impuesto al valor agregado. Enfoque teórico práctico* (1ª. Ed.). Santiago: Centro de Estudios Tributarios.

EBRILL, Liam, *et al.* (2001). *The Modern VAT*. Washington D.C: IMF.

EMILFORK SOTO, Elizabeth. (1999). *Impuesto al valor agregado*. Santiago: Jurídica Congreso.

ESCALONA CABA, Esteban. (2014). Historia de los impuestos al consumo en Chile desde 1920 y al valor agregado. *Revista de Estudios Tributarios*, (10).

FIGUEROA SALDÍAS, Nelly. (1967). *Informe sobre proyecto de texto refundido de las leyes sobre impuesto de compraventas, cifra de negocios y otros tributos similares y las*

*alternativas posibles de modificación*. Memoria de prueba, Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile. Santiago: Editorial Universitaria.

Instituto de Economía de la Universidad de Chile. (1960). *La tributación agrícola en Chile, 1940-1958*. Santiago: Publicaciones del Instituto de Economía.

LENT, George; CASANEGRA, Milka y GUERARD, Michèle. (1973). The Value-Added Tax in Developing Countries. *Staff Papers*, 20(2).

MASSONE PARODI, Pedro. (1995). *El impuesto a las ventas y servicios*. Valparaíso: Edeval.

MUÑOZ ROJAS, Luis. (1968). *De la industria vitivinícola y su tributación*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.

OECD. (2020). Consumption tax trends 2020: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues (en línea). Paris: OECD Publishing. Recuperado de <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/297ef586-en/index.html?itemId=/content/component/297ef586-en#section-d1e10904>>.

SELMAN NAHUM, Arturo e IBÁÑEZ GONZÁLEZ, María Jesús. (2016). Impuesto al valor agregado en los servicios de imagenología y radiología: “Crónica de una muerte anunciada”. *Revista de Estudios Tributarios*, (16).

SILVA HERNÁNDEZ, Luis. (1968). El impuesto a los servicios, prestaciones y otros negocios (cifra de negocios). Memoria de prueba, Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Concepción. Concepción: Tipografía Salesiana.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo. (2017). Excepciones a la facultad de tasar del artículo 64 del código tributario. *Revista de Estudios Tributarios*, (18).

VERGARA QUEZADA, Gonzalo. (2019). Los sistemas de imposición a la Renta. *Revista de Estudios Tributarios*, (21).

VERGARA QUEZADA, Gonzalo. (2021). La interpretación administrativa de la ley tributaria en Chile de 1902 a 1964. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 9.

VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca. (2020). ¿Es constitucional la calificación de la suficiencia del amoblado introducida por la Ley N° 21.210?. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 7.

## **Sentencias**

*Deloitte, Plender, Sydney Merritt y Cía. con Dirección de Impuestos* (1932). Corte Suprema, *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, 1932-I-474.

### **Textos normativos**

D. F. L. N° 371, publicado el 3 de agosto de 1953.

D. L. N° 593, de 1932, publicado el 12 de septiembre de 1932.

D. L. N° 825, de 1974, publicado el 31 de diciembre de 1974.

D. L. N° 1.606, de 1976, publicado el 3 de diciembre de 1976.

Decreto de Hacienda N° 2.772, de 18 de agosto de 1943.

Ley N° 5.154, publicada el 10 de abril de 1933.

Ley N° 5.786, publicada el 2 de enero de 1936.

Ley N° 11.575, publicada el 14 de agosto de 1954.

Ley N° 11.766, publicada el 30 de diciembre de 1954.

Ley N° 12.084, publicada el 18 de agosto de 1956.

Ley N° 15.267, publicada el 14 de junio de 1963.

Ley N° 12.120, publicada el 29 de abril de 1966.

Ley N° 17.073, publicada el 31 de diciembre de 1968.

Ley N° 21.210, 24 de febrero de 2020.

Ley N° 21.420, publicada el 4 de febrero de 2022.

### **Instrucciones administrativas**

Circular SII N° 113, de 1975.

Circular SII N° 126, de 1977.

Circular SII N° 75, de 1997.

Oficio SII N° 7.318, de 1975.

Oficio SII N° 7.241, de 1976.

Oficio SII N° 3.242, de 1977.

Oficio SII N° 510, de 1978.

Oficio SII N° 4.480, de 1978.

Oficio SII N° 282, de 1979.

Oficio SII N° 1.363, de 1979.

Oficio SII N° 3.072, de 1979.

Oficio SII N° 2.788, de 1982.

Oficio SII N° 3.305, de 1982.

Oficio SII N° 2.991, de 1984.

Oficio SII N° 4.397, de 1985.

Oficio SII N° 3.011, de 1987.

Oficio SII N° 1.431, de 1988.

Oficio SII N° 1.439, de 1989.

Oficio SII N° 2.528, de 1990.

Oficio SII N° 930, de 1991.

Oficio SII N° 3.134, de 1993.

Oficio SII N° 3.548, de 1994

Oficio SII N° 541, de 1995.

Oficio SII N° 3.146, de 1995.

Oficio SII N° 3.548, de 1995.

Oficio SII N° 3.438, de 1996.

Oficio SII N° 3.534, de 1996.

Oficio SII N° 101, de 1999.

Oficio SII N° 1.357, de 2000.

Oficio SII N° 3.790, de 2005.

Oficio SII N° 3.233, de 2007.

Oficio SII N° 3.490, de 2009.

Oficio SII N° 1.835, de 2009.

Oficio SII N° 1.918, de 2009.

Oficio SII N° 3.470, de 2009.

Oficio SII N° 1.637, de 2010.

Oficio SII N° 3.436, de 2012.

Oficio SII N° 2.058, de 2013.

Oficio SII N° 3.310, de 2016.

Oficio SII N° 430, de 2017.

Oficio SII N° 564, de 2017.

Oficio SII N° 1.852, de 2017.

Oficio SII N° 961, de 2018.

Oficio SII N° 1.116, de 2018.

Oficio SII N° 1.693, de 2019.

Oficio SII N° 2.464, de 2019.

Oficio SII N° 2.719, de 2020.

Oficio SII N° 2.737, de 2020.

Oficio SII N° 2.998, de 2020

Oficio SII N° 3.157, de 2020.

Alejandro Idro Montes  
El IVA y las prestaciones médicas

Oficio SII N° 1.094, de 2021.

Oficio SII N° 1.588, de 2021.