



Aplicación del IVA a los servicios a partir del 01.01.2023

Artículos 6° Nos. 1 y 2 y octavo transitorio de la Ley N° 21.420, publicada en el Diario Oficial el 4 de febrero de 2022



Nueva definición de “servicio” establecida en el N° 2 del art. 2 de la LIVS

“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, ~~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.~~

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.”

- Con éste el cambio de definición, **todo servicio pasa a ser gravado con IVA**, por lo que toman mucha relevancia las exenciones que se podrán aplicar, **las que son restrictivas**.
- A partir del 01.01.2023 **todos los servicios serán gravados con IVA**, sin importar si son entregados por una persona o una empresa, incluso si estos están tributando en primera o segunda categoría. Ya no existirá la calidad de **servicios no gravados**.
- Entonces, a partir del 01.01.2023 podemos tener una de las siguientes situaciones como prestador de servicios:
 1. La prestación realizada **estará definitivamente afecta a IVA**, es decir, soportará el impuesto, o
 2. **Estará exenta de IVA**, por la aplicación de alguna norma que la exime contemplada en la ley.



¿Cuáles son las exenciones más relevantes que se aplicarán a los servicios?

N°8 letra E) del art. 12

Servicios profesionales personales o de sociedades de profesionales



N°20 letra E) del art. 12

Servicios, prestaciones y procedimientos ambulatorios de salud



N°4 del art. 13

Servicios de establecimientos educacionales, por su actividad docente; si el servicio es una asesoría incluso en el ámbito docente, deberá pagar IVA



Las exenciones establecidas en la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), asociadas a los servicios que se aplicarán a los nuevos hechos gravados son:



N°11 letra E) del art. 12

Arrendamiento de inmuebles, salvo amoblados que hasta ahora son gravados con IVA



N°16 letra E) del art. 12

servicios prestados a beneficiarios no domiciliados o residentes en Chile, siempre que sean considerados exportación de servicios, es decir, deben tramitarse en el Servicio de Aduanas y generar una Declaración Única de Salida (DUS) en el Servicio de Aduanas.



Exención del N°8 de la letra E) del art. 12

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

A.- Las...

...

E.- Las siguientes remuneraciones y servicios:

1) Los ingresos...

...

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;”

- Esta exención incluye todas las rentas clasificadas en el art. 42°, de la LIR, que tiene dos numerales, donde en su N°2 están tanto las **personas que ejerzan profesiones liberales o cualquier ocupación lucrativa**, como también **las sociedades de profesionales**, que emitan boletas de honorarios, indicándose expresamente que dichas sociedades serán beneficiadas con la exención aún cuando hayan optado por declarar bajo las normas de Primera Categoría, **en cuyo caso deben emitir facturas o boletas exentas**. También aquí están las remuneraciones de trabajadores dependientes y los pensionados, que se incluyen en el N° 1 del art. 42 de la LIR.
- El otro grupo son los ingresos obtenidos por los contribuyentes del art. 48 de la LIR, donde están los directores o consejeros de sociedades anónimas.
- Como Uds. pueden ver, hasta las remuneraciones como trabajadores dependientes están gravadas con IVA, pero por aplicación de la exención comentada, no se les aplica el mencionado tributo. **Así de amplia es la nueva definición de “servicios” para la aplicación del IVA.**



Artículo 42 de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR)

ARTICULO 42°.- Se aplicará, calculará y cobrará un impuesto en conformidad a lo dispuesto en el artículo 43, sobre las siguientes rentas:

1°.- Sueldos, sobresueldos, salarios, premios, dietas, gratificaciones, participaciones y cualesquiera otras asimilaciones y asignaciones **que aumenten la remuneración pagada por servicios personales, montepíos y pensiones**, exceptuadas las imposiciones obligatorias que se destinen a la formación de fondos de previsión y retiro, y las cotizaciones que se destinen a financiar las prestaciones de salud, calculadas sobre el límite máximo imponible del artículo 16 del decreto ley N° 3.500, de 1980. En el caso de pensionados, se considerará el límite máximo imponible indicado en el artículo 85 del decreto ley N° 3.500, de 1980. Asimismo, se exceptúa la cotización para el seguro de desempleo establecido en la letra a) del artículo 5° de la ley N° 19.728, que establece un seguro de desempleo, calculada sobre la base establecida en el artículo 6° de dicha ley, como también las cantidades por concepto de gastos de representación.

Cuando los depósitos efectuados en la cuenta de ahorro voluntario a que se refiere el artículo 21 del decreto ley N°3.500, de 1980, se destinen a anticipar o mejorar la pensión, para los efectos de aplicar el impuesto establecido en el artículo 43, se rebajará de la base de dicho tributo el monto que resulte de aplicar a la pensión el porcentaje que en el total del fondo destinado a ella representen tales depósitos. Este saldo será determinado por la Administradora de Fondos de Pensiones de acuerdo a lo establecido en el artículo 22 del decreto ley N° 3.500, de 1980, registrando separadamente el capital invertido, expresado en unidades tributarias mensuales, el que corresponderá a la diferencia entre los depósitos y los retiros netos, convertidos cada uno de ellos al valor que tenga dicha unidad en el mes en que se efectúen estas operaciones.

Respecto de los obreros agrícolas el impuesto se calculará sobre la misma cantidad afecta a imposiciones del Servicio de Seguro Social, sin ninguna deducción.

Los choferes de taxis, que no sean propietarios de los vehículos que exploten, tributarán con el impuesto de este número con tasas de 3,5% sobre el monto de dos unidades tributarias mensuales, sin derecho a deducción alguna. El impuesto debe ser recaudado mensualmente por el propietario del vehículo el que debe ingresarlo en arcas fiscales entre el 1° y el 12 del mes siguiente.

2°.- Ingresos provenientes del ejercicio de las profesiones liberales o de cualquiera otra profesión **u ocupación lucrativa** no comprendida en la primera categoría ni en el número anterior, incluyéndose los obtenidos por los auxiliares de la administración de justicia por los derechos que conforme a la ley obtienen del público, los obtenidos por los corredores que sean personas naturales y cuyas rentas provengan exclusivamente de su trabajo o actuación personal, sin que empleen capital, **y los obtenidos por sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales.**

Para los efectos del inciso anterior se entenderá por "ocupación lucrativa" la actividad ejercida en forma independiente por personas naturales y en la cual predomine el trabajo personal basado en el conocimiento de una ciencia, arte, oficio o técnica por sobre el empleo de maquinarias, herramientas, equipos u otros bienes de capital

Sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos anteriores, **las sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales**, podrán optar por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría, sujetándose a sus disposiciones para todos los efectos de esta ley. El ejercicio de la opción deberá practicarse dentro de los tres primeros meses del año comercial respectivo, presentando una declaración al Servicio de Impuestos Internos en dicho plazo, acogiéndose al citado régimen tributario, el cual regirá a contar de ese mismo año.

Para los efectos de la determinación en el primer ejercicio de los pagos provisionales mensuales a que se refiere la letra a) del artículo 84°, se aplicará por el ejercicio completo, el porcentaje que resulte de la relación entre los ingresos brutos percibidos o devengados en el año comercial anterior y el impuesto de primera categoría que hubiere correspondido declarar, sin considerar el reajuste del artículo 72°, pudiéndose dar de abono a estos pagos provisionales las retenciones o pagos provisionales efectuados en dicho ejercicio por los mismos ingresos en virtud de lo dispuesto en el artículo 74°, número 2° y 84°, letra b), aplicándose al efecto la misma modalidad de imputación que señala el inciso primero del artículo 88°. Los contribuyentes que optaren por declarar de acuerdo con las normas de la primera categoría, no podrán volver al sistema de tributación de la segunda categoría.

En ningún caso quedarán comprendidas en este número las rentas de sociedades de profesionales que exploten establecimientos tales como clínicas, maternidades, laboratorios u otros análogos, ni de las que desarrollen algunas de las actividades clasificadas en el artículo 20.

¿Cuáles son las características de la prestación profesional según el SII?



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**.



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.



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:

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;

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**. La prestación exclusiva de las labores profesionales debe quedar establecida tanto en el objeto social como al momento de informar al Servicio el giro que estas personas desarrollarán.

Nota: Textos incluidos en la Circular 50/2023 de 27.10.2023 del SII sobre la modificación del concepto de servicio.

Prestación de servicio profesional según SII



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.



¿Qué se entiende por sociedad de profesionales según el SII?

Atendida la falta de definición legal, y tal como se desprende de la historia fidedigna de la Ley, se debe recurrir a las instrucciones vigentes impartidas por este Servicio, mediante la Circular N° 21 del año 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:

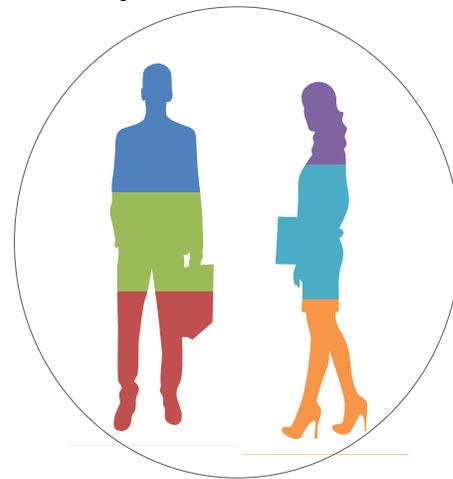
a) Debe tratarse de una sociedad de personas (sociedades limitadas o colectivas; no SA, ni Spa, ni EIRL)

b) Su **objeto exclusivo**⁽³⁾ debe ser la prestación de servicios o asesorías 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 de 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.

Sociedad de profesionales



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.

Se pueden remunerar de distinta forma: contrato de trabajo, sueldo empresarial, retiro de utilidades, etc..

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

Son afines o complementarias aquellas profesiones que intervienen directamente en su desarrollo.

Nota 3: 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. **Nota:** Texto circular 50/2023 del SII



¿Los socios pueden solo supervisar a su sociedad de profesionales?

- El SII estableció criterios para la relación de un socio con varias sociedades de profesionales, por la participación indirecta que pudiese existir, indicando en la Circular 50/2023 (lo remarcado es nuestro):

*“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 actualidad⁽³⁾ 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.”

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, entendiendo 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”.



¿Si cumplo los requisitos puedo cambiar de SpA o Ltda. a una sociedad de profesionales?

- El SII permite la adecuación e incluso una transformación, siempre que se cumplan los requisitos ya mencionados, debiendo seguir un procedimiento administrativo.
- Además, indica en la Circular 50/2023, que tal procedimiento no es una simulación que pueda ser sancionada, según lo mencionado en el punto 2.4 (lo remarcado es nuestro):

*“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. “*



Caso concreto, ya realizado, de “adecuación” a sociedad de profesionales

I

Una Sociedad Limitada en la cual todos los socios eran sociedades de inversión, que estaba en el régimen tributario “Propyme General”, del N° 3 de la letra D) del art. 14 de la LIR, con giro asesorías económicas..

II

Con fecha 06.09.2022 se realizó la modificación por escritura pública, con la venta de derechos sociales a personas naturales, todas con profesiones afines y se modificó del objeto social indicando que será la prestación de servicios profesionales como giro único.

III

El 14.09.2022 se realizó petición administrativa online al SII:

a) Se prepara carta explicativa con la solicitud de cambio de contribuyente de primera categoría a segunda, como sociedad de profesionales acogida a la tributación de primera categoría (esto no se puede cambiar).

b) Se adjunta formulario 3239 solicitando la eliminación de los giros de primera categoría y se ingresa el giro de segunda categoría.

c) Se adjuntan los títulos profesionales de los nuevos socios y se adjuntan las escrituras desde la constitución de la sociedad hasta la última modificación.

IV

Con fecha 22.09.2022 el SII aceptó la solicitud y la sociedad quedó como una sociedad profesionales tributando bajo las normas de primera categoría, manteniendo el régimen de la sociedad original para la declaración de sus ingresos (**emitirá solamente facturas o boletas exentas**).



¿Cómo y cuándo se arriesga perder la calidad de sociedad de profesionales?



Lo primero, es que los socios trabajen efectivamente en la empresa. No hay socios inversionistas.



Luego, **que ésta tenga giro exclusivo**, es decir, las prestaciones profesionales. Por ejemplo, si la sociedad es del giro médico, no puede tener ingresos por una asesoría, aunque sea de su área, dado que ello no sería del giro de la empresa (además ese cobro estaría gravado con IVA). Lo mismo ocurriría con una sociedad de capacitación, que no podría tener un servicio por un informe técnico, ya que ello sería una asesoría y no estaría entregando solamente servicios de docencia.



Por último, las mencionadas sociedades de profesionales no pueden tener el giro de inversiones, ya que si realizan compra y ventas de instrumentos financieros en forma constante, como también otros activos (**participar en otras empresas**, comprar propiedades, etc.), dado que ello implicará perder el “giro exclusivo” de prestaciones profesionales. Podría tener inversiones financieras, como DPF, fondos mutuos y otros, pero no es una actividad de su objeto social.

Por ejemplo, uno de los casos complicados es una sociedad de profesionales cuyo giro es la cobranza judicial, donde actúan solo abogados. Pero si la prestación también incluye la cobranza administrativa previa y los ingresos no derivan de la acción profesional de los socios abogados o profesionales afines o complementarios, el SII posiblemente no considerará a la empresa como genuina sociedad prestadora de servicios profesionales (se requiere de un conocimiento y habilitación académica).

¿Qué pasaría si fallece uno de los socios de la sociedad de profesionales?

¿Por qué una Notaría tendrá la exención de IVA?



¿Cuál es vuestra opinión en las siguientes situaciones reales que nos han consultado?

?

¿Pueden convertirse en sociedad de profesionales para prestar el servicio de “administración de edificios”?

Hoy dos personas participan en una sociedad limitada, que tributa en primera categoría, teniendo como giro la administración de edificios y comunidades. Ambos socios trabajan en la empresa. Uno es administrador de propiedades y el otro ingeniero civil.

¿Qué pasa si una sociedad de profesionales es conformada por el matrimonio, donde el socio es doctor o abogado y la socia es secretaria o profesora o asistente social, pero la sociedad sólo tiene ingreso por servicios médicos o servicios legales?

R

En nuestra opinión, será difícil mantener la calidad de “sociedad de profesionales”, ya que no hay tal prestación, sino un servicio administrativo y control, **que no requiere de una especialidad o profesión**, como sería el caso de un servicio contable, donde sí hay prestación profesional.

En nuestra opinión, será difícil demostrar que se trata de profesiones complementarias, donde no hay mucha injerencia del otro socio, más si éste puede tener quizás un porcentaje importante de la sociedad.

Son materias complejas que hay que considerar al momento de definir la creación o transformación a una “sociedad de profesionales”, dado que como hemos reiterado, **la contingencia del IVA no aplicado es del prestador del servicio, es decir, quien dejó de aplicar el IVA pensando que corresponde una exención.**



Exención establecida en el N°20 de la letra E) del art. 12 de la LIVS

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

...

E.- Las siguientes remuneraciones y servicios:

...

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 atención 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.”

- Esta es la exención de aplicación más amplia y claramente la que beneficia a muchos prestadores, tales como clínicas, centros médicos, sociedades médicas, empresas que no pueden ser “sociedades de profesionales”, **sin importar el tipo de sociedad**, pudiendo tener cualquier forma: SA, Spa, Ltda., Civil, EIRL, empresario individual, cooperativa y otras .
- Lo importante es que la exención beneficia a todos los niveles de la prestación, por lo que si una sociedad personal o familiar, presta servicios médicos a un ente mayor, como una sociedad médica, se aplicará también la exención. Luego, la sociedad médica, podría prestar los servicios a un centro médico o una clínica, manteniéndose la exención, donde por último el prestador final también preste exento el servicio al paciente, de acuerdo a la norma analizada, por tratarse de una prestación de salud ambulatoria.



Esquema de prestadores y documentación tributaria

Precio cobrado

Paciente

Documento tributario

100

Sociedad prestadora
institucional

Factura: bonificación (Institución salud previsual)
Boleta: Copago (paciente)

85

Sociedad médica grupal

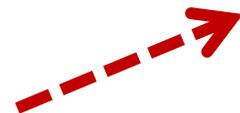
Factura

80

Sociedad Personal

Factura / Boleta honorarios

Profesional persona natural



Soc. Médica y otros giros

0

Sociedad Profesional



¿Qué se entiende por servicio, prestación o procedimiento de salud ambulatorio?

El SII indicó sobre el concepto de “prestaciones de salud ambulatoria”, en la Circular 50/2023, lo siguiente (lo remarcado es nuestro):

“El Ministerio de Salud, junto con el Ministerio de Hacienda deberán valorizar(7)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.*

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



¿Qué se entiende por servicio, prestación o procedimiento de salud ambulatorio?

La Circular 50/2023, en el punto 3.2.2, es bastante aclaratoria para precisar que el caso de los servicios que son entregados a los pacientes que están hospitalizados, por prestadores que no son la empresa hospitalario, ello **no cambia la clasificación de ambulatorio, los que** serán exentos de IVA (lo remarcado es nuestro) :

“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.***”



¿Qué se entiende por servicio, prestación o procedimiento de salud ambulatorio?

La Circular 50/2023, también aclara que no es importante el prestador para la aplicación de la exención, dado que lo relevante es la calidad de “prestación ambulatoria de salud”, por lo que el párrafo mencionado en la página resume en forma muy acertada la situación del sector salud (lo remarcado es nuestro) :

*“En otras palabras, en virtud del nuevo N° 20 de la letra E del artículo 12 de la LIVA 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.).”*



¿Cuál es la amplitud de la exención para los establecimientos educacionales?

El SII nos entregó respuesta a nuestra consulta, en oficio N°2.308, de 28.07.2022, sobre la aplicación de la exención personal del N° 4 del art. 13 de la LIVS, que beneficia a los “establecimientos educacionales”, que en su conclusión indica:

“Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que:

*1) Los ingresos percibidos por la dictación de **charlas, seminarios y cursos**, cuya finalidad sea entregar conocimientos técnicos sobre determinadas materias, se benefician con la exención contenida en el N°4 del artículo 13 de la LIVS, **cualquiera sea el carácter o la forma jurídica que tenga la entidad que imparte la enseñanza.***

Lo anterior no cambia con la nueva definición del hecho gravado “servicio”, vigente a contar del 01.01.2023.

Esta exención no comprende los servicios de asesorías.”

Esto es relevante para mantener la exención en el caso de los servicios de docencia, **pero claramente ello no involucra la prestación de servicios de asesoría**, donde no existe entrega atributos que puedan ser amparados en la exención relacionada con la actividad educacional.

Muy clara la respuesta del SII, por lo que sin importar quién realice la prestación del servicio, si hay en esencia entrega de conocimiento técnico sobre determinada materia, materializada a través de una charla, seminario o cursos, se aplica la exención personal establecida en el N° 4 del art. 13 de la Ley del IVA.

Sin embargo, el SII es tajante al respecto dejando fuera de la calificación como capacitación a una asesoría, ya que con ella no se puede utilizar la exención comentada, argumentando al respecto lo siguiente:

*“Distinto es el caso de las asesorías, **que no constituyen actividades de docencia**, sino que servicios cuya finalidad es dar una opinión técnica sobre una materia específica a un cliente determinado, la cual queda reflejada en informes o documentos, que no se comprenden bajo la exención en análisis.”*



¿Quién asume el impuesto si un servicio se debe facturar gravado ?

Como ya habíamos experimentado un cambio de tasa en el año 2004, tenemos un pronunciamiento del SII acerca de que la responsabilidad del pago del nuevo tributo (o mayor) **es de cargo del beneficiario del servicio** y el prestador del servicio debe agregar al cobro de la remuneración al momento de emitir la respectiva factura, el SII indica en el oficio N°294, de 20.01.2004 (lo remarcado es nuestro):

“3.- Sobre el particular, cabe manifestar que la determinación del contratante que deba soportar financieramente el aumento del impuesto por la diferencia de tasas que se produjo entre la celebración del contrato y el pago de la obligación, es un tema que corresponde resolver a las partes de la convención, sin que este Servicio pueda pronunciarse sobre el particular pues se trata de una materia que escapa a sus facultades legales.

En efecto, la forma en que se pacte el precio de un contrato y su interpretación posterior en caso de conflicto, es una materia que indudablemente sólo compete determinar a quienes han intervenido en su celebración o a los Tribunales de Justicia en subsidio, y ello es sin perjuicio del ejercicio de la potestad tributaria del Estado en cuanto a que en ningún caso puede alterarse las normas sobre determinación de los impuestos que se encuentran fijadas en la ley.

*En todo caso, ha de tenerse presente que según las normas contenidas en el D.L. N° 825, de 1974, el contribuyente o sujeto de derecho del Impuesto al Valor Agregado es el vendedor o el prestador de servicios quien, al emitir la correspondiente factura **debe recargar en forma separada**, el monto del impuesto al valor agregado que corresponda, con la tasa vigente al momento en que se devenga el referido impuesto. De esta manera, si en el caso en consulta, el impuesto se devengó, conforme a las disposiciones legales citadas precedentemente, el 1° de octubre del 2003 o con posterioridad a dicha fecha, la tasa correspondiente del impuesto a considerar será un 19%, la que se aplicará sobre la base imponible que, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 16, letra c), del Decreto Ley N° 825, de 1974, **está constituida por el valor total del contrato fijado por las partes.**”*



¿Qué pasa con los contratos de servicios vigentes con el Estado?

Hay un tratamiento especial, dado que se mantiene la calidad de prestación no gravada hasta que finalice el contrato, por ello, no se aplicarán los cambios tributarios 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. La Circular del SII 50/2023 indica (lo remarcado es nuestro):

*“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.



¿Desde que momento se aplica el IVA a los nuevos hechos gravados?

Sabiendo que hay nuevo hecho gravado en los servicios a partir del 01.01.2023, la duda que existía sobre cómo se iniciará el cobro del IVA por hechos que hoy no son gravado: si se factura antes de esa fecha, será un cobro no gravado (facturación anticipada), aunque se preste en el año 2023. Por el contrario, si el servicio se prestó en el año 2022, pero se paga y factura en el año 2023. Esto está precisado en la Circular 50/2022, de 27/10/2022, en los mismo términos que ya lo había indicado el oficio N°2.406, de 10.08.2022, indicando:

“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.”

Esta aclaración es muy atingente dado que no se tendrán ingresos con distinto tratamiento (**salvo que existan contratos con el Estado**), a partir del 01.01.2023, en la prestación de los servicios que pasarán a ser gravados a partir de ese momento, para el uso del crédito fiscal de IVA por las compras que se generen.

Conclusión:

Todo lo que se facture a partir del 01.01.2023 será gravado con IVA, aplicándose en ese momento el tributo, sin importar la fecha en que se prestó el servicio, **salvo que proceda alguna de las exenciones que ya comentamos.**



Algunos tips para facilitar el necesario análisis y la adecuación que proceda

- 1** Antes de realizar algún cambio, **se debe analizar si efectivamente hay o no impacto por la nueva norma.** Ver si los clientes son o no afectados por el cobro del IVA que se aplicaría en las facturas que se emitirán a partir del 01.01.2023. Si recuperan el IVA, no tendrán un aumento de costos.
- 2** En la operación de cobro de los servicios, si un prestador factura antes de recibir el pago de la remuneración, el IVA se devenga y lo debe pagar incluyéndolo en la declaración del período en que emite la factura, es decir, **será un valor a financiar si factura anticipadamente.**
- 3** Por ello, quizás hay que analizar los plazos de pago y cambiar los procesos de cobro, postergando la emisión de la factura gravada con IVA para el período **en que se perciba la remuneración** (o muy cerca de ello; art. 9 letra a) de la ley del IVA). Podría implementarse emitir una Nota de Cobro, que no devenga el IVA.
- 4** El impuesto se aplica a los contratos vigentes, por lo que el cobro será más IVA, **no existiendo la posibilidad de evitar el mencionado recargo.** La excepción es para cuando el beneficiario sea el Estado, donde no se aplicará IVA hasta el término de la vigencia de los contratos ya suscritos.
- 5** Revisar todo el proceso de compras, **ya que dará origen al uso del IVA pagado como crédito fiscal** (quizás sea bueno postergar para el 2023 compras importantes).





Tema en desarrollo y análisis ...

Hay que esperar la Circular del SII y seguramente más preguntas y nuevos pronunciamientos del SII, pero por ahora ya tienen más información ...

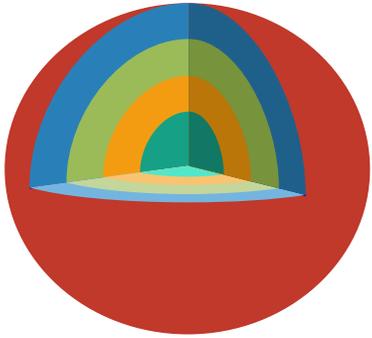


Situaciones que podría ocurrir donde hay que estudiar los efectos...

1. Un agricultor por los servicios que presta a otros agricultores, labores de siembras, araduras y otros, que antes eran no gravados con IVA por ser servicios agrícolas. A partir del 01.01.2023, serán gravados ya que no hay exención.
2. Un gimnasio, donde todos los servicios están gravados, salvo lo referido a clases con instructores; seguirá igual, ya que todo ahora será gravado, pero cuando realice servicios de “docencia”, puede aplicar la exención del art. 13 N° 4 de la LIVA.
3. En un centro deportivo de Padle: el arriendo de canchas estará gravado, pero estará exento el cobro por clases de Padle, lo que también se aplicará para el caso de clases de tenis, de baile, de canto, etc., ya que será un servicio donde está presente la “docencia”.
4. Una universidad, estará exenta por la docencia, pero gravada por los estudios o encuestas que desarrolle, dado que no hay exención para ese tipo de servicios (asesorías, arbitrajes, etc., también serán gravados).
5. Una empresa que vende equipamiento oftalmológico, dental, auditivo, estará afecta por sus ventas, pero cuando preste servicios que sean calificados como “prestaciones de salud ambulatorias”, ellos estarán exentos de IVA. Por ejemplo, podría ser un examen de capacidad auditiva o de visión, que requiere de un servicio especializado de salud. Lo mismo ocurrirá con una toma de muestra, que se cobra como prestación, en el mismo laboratorio, ya que ello no es una prestación exclusiva, pasando a ser exenta por ser una “prestación de salud ambulatoria”.
6. Una empresa que está constituida como sociedad de profesionales, prestando servicios de contabilidad. Estará exenta por las prestaciones que ameriten la generación de un balance. Pero qué pasa si del servicio es un toma y valorización de inventario. ¿Sigue estando exenta la prestación? Lo mismo ocurrirá si el servicio es el proceso de remuneraciones, ¿Se requiere un título profesional para dicha prestación o es un procesamiento administrativo de datos?.



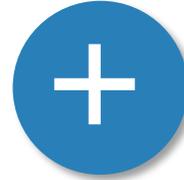
¿Cómo se deben facturar los copagos percibidos por los prestadores de servicios de salud para afiliados a Fonasa e Isapres?



Debemos indicar que es el paciente (generalmente), el que debe entregar las garantías previas para la atención; en el caso de hospitalización, por ejemplo, debe firmar un documento de garantía, ya que él es el contratante del servicio y no la entidad previsional, que indemniza el gasto.

Es más, si se diera el caso de un afiliado, de cualquier entidad previsional, que finalmente no resulta ser beneficiario de las bonificaciones o indemnizaciones de su seguro, deberá asumir personalmente el total del pago de los servicios, contra lo cual tendrá las garantías o incluso los avales que se han establecido previamente a las atenciones, en el caso de los servicios más onerosos, como serían las hospitalizaciones.

Dado lo anterior, creemos que lo que procede sería que:



Cada pago se debería facturar a la entidad que lo asume (bonificaciones).



El copago se debe documentar al paciente (valor que hoy tiene mucha validez como aporte directo, considerando que es parte de lo que recauda el prestador del servicio).



Las diferencias de precio que debe cubrir el paciente, también se deben documentar a nombre de éste.



Pero...



¿Cómo se deben facturar los copagos percibidos por los prestadores de servicios de salud para afiliados a Fonasa e Isapres?

Al respecto, el oficio N°2.564, de 24.08.2022, nos dejó perplejos, ya que hace una descripción que incluso está en contra de pronunciamientos anteriores, al indicar:

“En atención a ello, consulta ¿Es pertinente la emisión de una boleta por cada copago a cada beneficiario que compre un bono en el médico? Cabe destacar, que su consulta no se refiere a servicios adicionales sobre el tope Fonasa ni tampoco a un mayor valor.

Sobre el particular, cabe manifestar que las prestaciones de salud financiadas ya sea con bonos FONASA o con bonos de una ISAPRE, se efectúan siempre en virtud de un convenio entre el prestador, en este caso el centro médico y la institución de salud (FONASA o ISAPRE), razón por la cual son estas instituciones quienes pagan al centro médico, el servicio de salud prestado al afiliado.

Dicho esto, el monto consignado en el bono como copago, corresponde al valor que el afiliado debe pagar a la ISAPRE o a FONASA, según corresponda, para acceder a la prestación de salud, en virtud del convenio suscrito entre éstas y el centro médico, siendo este último un mero recaudador de dichas sumas.

En atención a ello, no procede que el centro médico emita documento tributario por dicho copago al afiliado, ya que no remunera la prestación del servicio de salud efectuada por éste.”

No estamos de acuerdo con lo anterior y ello lo estamos planteando directamente al SII, **para que quizás corrija o complemente el pronunciamiento referido**, ya que debería ser la misma forma de documentar las prestaciones sea el caso de un copago en el ámbito ambulatorio o por un servicio de hospitalización, donde la emisión de las facturas a las entidades previsionales es sólo por el valor bonificado.





Nos vemos en una próxima oportunidad

Muchas gracias...

