

## **EFFECTOS DE LA LEY 21.420**

### **AFECTACIÓN CON IVA A LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS**

#### **ANÁLISIS DEL HECHO GRAVADO**

**Y**

#### **EXENCIONES APLICABLES A LOS SERVICIOS ODONTOLÓGICOS**

##### **1.- INTRODUCCIÓN.**

Con fecha 4 de febrero del año 2022 se publicó en el Diario Oficial la Ley 21.420 que reduce o elimina exenciones tributarias, modificando diversos cuerpos normativos. El objetivo de la ley indicada es el de obtener mayores ingresos fiscales, los cuales serán destinados a financiar la pensión garantizada universal (PGU), creada a partir de la Ley 21.419, publicada en el Diario Oficial con fecha 29 de enero del año 2022. De ahí la proximidad de ambos textos normativos.

Dentro de las modificaciones más significativas que se efectúan en la Ley 21.420 están aquellas referentes a las modificaciones a la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en adelante LIVS, contenida en el Decreto Ley N° 825, de 1974, y en particular, la que dice relación con la afectación con IVA a las prestaciones de servicios.

Dicho lo anterior, el objeto del presente informe es informar a la comunidad odontológica los alcances del hecho gravado básico de “servicio” y las exenciones que podrán ser aplicadas por la comunidad odontológica en el ejercicio de sus actividades profesionales.

Para elaborar el presente informe se ha tenido a la vista circulares, resoluciones y oficios emitidos por el SII sobre la materia de interés.

##### **2.- HECHO GRAVADO BÁSICO DE “SERVICIO”.**

**La Ley 21.420 que entrará en vigencia a partir del 1 de enero de 2023 dejará afecta a IVA todos los servicios que sean prestados o utilizados dentro del territorio nacional, salvo que éstos sean calificados expresamente como exentos, según veremos más adelante.**

Para efectos ilustrativos, y con el fin de entender el alcance del texto modificado, a continuación se transcribe el numeral 2 del artículo 2 de la Ley del IVA, vigente hasta el 31

de diciembre del año 2022, el cual indica que se entenderá: “2) *Por "servicio", la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, 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.*”

De la lectura del texto normativo citado se desprende que lo que se afecta con IVA es el ejercicio de las actividades indicadas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta, en adelante LIR, siendo éstas entre otros, las siguientes: Las rentas de la industria, del comercio, de la minería y de la explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas, sociedades de inversión o capitalización, de empresas financieras y otras de actividad análoga, constructora, clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares.

El artículo 6 de la Ley 21.420 en análisis elimina la exigencia, para su afectación con IVA, que los servicios provengan del ejercicio de las actividades indicadas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la LIR, quedando definido el hecho gravado básico de servicio como “*la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual perciba un interés, prima, comisión o cualquier otra forma de remuneración*”.

Dicho lo anterior, y dejando en claro que a partir del 1 de enero del año 2023, en general, toda prestación de servicio estará afecta a IVA, veremos, en los apartados siguientes, las exenciones legales que podrán aplicar los profesionales del área de la salud bucal, y que son aquellas contenidas en la letra E del artículo 12 de la LIVS, en específico, aquella contenida en su N° 8) modificado, que dicen relación con las prestaciones de servicios que se efectúen a través de sociedades de profesionales y aquella contenida en el nuevo número 20 agregado, que dice relación con las prestaciones de salud ambulatorias. Además, se hará una breve referencia a exenciones legales ya existentes, y que igualmente pueden ser aplicadas por el gremio de la salud bucal, y que dice relación con la exención a los ingresos por remuneraciones y por honorarios, contenida en el mismo N° 8 antes mencionado, y aquella contenida en el N° 19, referentes a las prestaciones financiadas por el Fondo Nacional de Salud e Isapres.

### **3.- EXENCIONES A LOS INGRESOS POR REMUNERACIONES Y HONORARIOS PROFESIONALES.**

Expuesto el concepto general del hecho gravado básico de servicio, corresponde en el presente acápite analizar las exenciones previstas por la ley, y que en definitiva implica que ciertas prestaciones de servicios sean calificadas como “exentas de IVA”.

Comenzaré por mencionar la exención contenida en el numeral 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS que califica como exentos de IVA los ingresos mencionados en el artículo 42 de la LIR, debiendo distinguir para efectos de estudio aquellos ingresos mencionados en el N° 1 del artículo 42 de la LIR y aquellos mencionados en el N° 2 del mismo artículo.

- **Los ingresos mencionados en el artículo 42 N° 1** son, entre otros, **los sueldos**, sobresueldos, **salarios**, premios, dietas, gratificaciones, participaciones y cualesquiera otras asimilaciones y asignaciones que aumenten la remuneración pagada por servicios personales. De esta manera, y para efectos prácticos, **se hace presente que las remuneraciones que perciban los cirujano dentistas con contrato de trabajo vigente**, ya sea en el sector público o privado, **estarán exentas de IVA por disposición expresa de la norma mencionada**. La exención citada se encuentra en el texto vigente de la LIVS, existiendo de forma previa a la Ley 21.420. En lo que concierne al impuesto a la renta, los mencionados profesionales estarán afectos al impuesto único de segunda categoría.
  
- Por su parte, **los ingresos mencionados en el artículo 42 N° 2 abarca a aquellos que provengan del ejercicio de las profesiones liberales o de cualquiera otra profesión u ocupación lucrativa no comprendida en la primera categoría o en el número 1 del artículo 42 de la LIR mencionado en el párrafo anterior**. Con respecto a esta exención debemos a su vez subdistinguir entre aquellos profesionales que trabajan de forma independiente y que emiten boletas de honorarios, y aquellos profesionales que se estructuran para funcionar y ejercer sus servicios a través de Sociedades de Profesionales.  
De esta manera, los ingresos que generen los profesionales que trabajan de forma independiente y que emiten boletas de honorarios estarán exentos de IVA. Al igual que en caso anterior, la exención citada se encuentra en el texto vigente de la LIVS, existiendo de forma previa a la Ley 21.420. En lo que concierne al impuesto a la renta, los mencionados profesionales estarán afectos al impuesto Global Complementario o Adicional.  
Por su parte, aquellos profesionales que se estructuran para funcionar y ejercer sus servicios a través de Sociedades de Profesionales, igualmente estarán exentos de IVA, por ampliación de la exención en estudio que se efectuó a través de la Ley 21.420. En lo que concierne al impuesto a la renta, las sociedades de profesionales quedarán sujetas a las normas de la segunda categoría (impuesto Global Complementario o Adicional) o podrán optar por sujetarse a las normas de Primera Categoría, siendo esta última opción de carácter irreversible.

#### **4.- EXENCIÓN A LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES.**

La Ley N° 21.420 lo que hace es ampliar la exención contenida en el numeral 8 de la letra E del artículo 12 LIRS antes citada, ampliándola a los ingresos generados por sociedades de profesionales referidas en el artículo 42 N° 2 de la LIR, quedando el texto final de la norma del siguiente tenor: *“Artículo 12°- Estarán exentos del impuesto establecido en este Título: E.- Las siguientes remuneraciones y servicios: 8) Los ingresos mencionados en los artículos 42° y 48° de la Ley de la Renta. Para estos efectos quedarán comprendidos los ingresos de las sociedades de profesionales referidas en el artículo 42, N° 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría.”*

##### **4.1.- Requisitos de las Sociedades de Profesionales.**

Según se indica en la Circular N° 21 del año 1991,<sup>1</sup> que refunde y actualiza las instrucciones sobre el sistema de tributación aplicable a los profesionales, el ejercicio de una profesión es un atributo sólo de las personas. Por consiguiente, para que exista una sociedad de profesionales es menester que se trate de una sociedad de “personas” en que todas ellas sean profesionales y que su objeto exclusivo sea la prestación de servicios o asesorías profesionales.

Por su parte, la Circular N° 50<sup>2</sup> del año 2022, que imparte instrucciones sobre la materia objeto del presente informe, indica que para calificar como sociedad de profesionales se deben reunir los siguientes requisitos:

- a) Debe tratarse de una sociedad de personas.
- b) Su objeto exclusivo debe ser la prestación o asesorías 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.

---

<sup>1</sup> Circular N° 21 del 23 de abril de 1991, refunde y actualiza instrucciones sobre el sistema de tributación aplicables a los profesionales.

<sup>2</sup> La Circular N° 50 de fecha 27 de octubre de 2022, imparte instrucciones sobre las modificaciones introducidas por los números 1 y 2 del artículo 6 de la Ley 21.420, a los artículos 2 N° 2 y 12 de la letra E de la Ley sobre Impuesto a Las Ventas y Servicios. Además modifica el segundo párrafo del N° 3 de la letra B) del título II de la Circular N° 21 de 1991.

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

a) **Debe tratarse de una sociedad de personas.**

Como se indicó en líneas anteriores para que exista una sociedad de profesionales es menester que se trate de una sociedad de “personas” en que todas ellas sean profesionales y que su objeto exclusivo sea la prestación de servicios o asesorías profesionales.

La definición antes indicada implica dejar fuera del concepto de sociedades de profesionales todas aquellas sociedades en que prime el capital por sobre el trabajo de las personas, es decir, quedan excluidas las sociedades anónimas, las sociedades por acciones (SPA) y en comandita por acciones. Quedan igualmente excluidos, los empresarios individuales y las empresas individuales de responsabilidad limitada, las cuales, según lo instruido por el SII, no pueden considerarse como sociedades.

Por su parte, las conformaciones societarias que sí cumplen los criterios de sociedad de personas son los tipos sociales consistentes en sociedades de responsabilidad limitada y colectivas civiles.

En cuanto a las actividades que deben ser desarrolladas por las sociedades de profesionales, para ser calificadas por tal, la Circular N° 50 antes mencionada instruye expresamente que este tipo de sociedades debe desarrollar actividades que importen el ejercicio de profesiones liberales o de cualquier otra profesión no comprendida en la primera categoría, entendiéndose incluidas las siguientes:

- i) Aquellas realizadas por personas que tengan **un título profesional** otorgado por alguna universidad del Estado o reconocida por éste, según la actividad de cada profesional y;
- ii) 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.

Lo recién expuesto implica necesariamente que las personas no podrán desarrollar en las sociedades de profesionales actividades que no cumplan con los criterios antes indicados. Sin ir más lejos, y con el fin de acreditar el cumplimiento efectivo de lo indicado, el SII ha

instruido a través de la Resolución Exenta N° 115<sup>3</sup>, emitida con fecha 30 de noviembre de 2022, que el contribuyente que quiera ser calificado como sociedad de profesionales, deberá, al momento de efectuar el inicio de sus actividades, adjuntar los títulos profesionales o no profesionales de cada uno de los socios en los términos instruidos en la Circular N° 50 de 2022.

En cuanto a los socios de las sociedades en análisis, éstos pueden ser personas naturales que reúnan los requisitos indicados en los numerales i) y ii) precedentes, o personas jurídicas que se conformen y cumplan los requisitos para actuar como sociedades de profesionales, permitiéndose, en consecuencia, la conformación de sociedades en cascada o en dos niveles<sup>4</sup>.

**b) Su objeto exclusivo debe ser la prestación o asesorías profesionales.**

Con respecto a este requisito lo relevante es que la o las actividades informadas al SII y efectivamente desarrolladas por la sociedad de profesionales deben corresponder exclusivamente a asesorías y servicios profesionales.

Dichas actividades deberán ser concordantes con las indicadas en los estatutos sociales de la sociedad, o modificaciones posteriores, no obstante el SII ha señalado que el hecho de indicarse en los estatutos sociales otras actividades de las informadas y desarrolladas por la sociedad, no implica el incumplimiento del requisito en análisis.

Tener presente que si bien la actividad principal de la sociedad debe ser de aquellas catalogadas como asesorías y servicios profesionales, el SII ha expresado en términos textuales que no existe impedimento para que la sociedad, con el fin de preservar sus flujos de caja y evitar su desvalorización, efectúe inversiones ocasionales, tomando por ejemplo depósitos a plazo, fondos mutuos u otros instrumentos de corto plazo<sup>5</sup>.

Nada impide además, y así lo ha expresado también el SII, que este tipo de sociedades adquieran activos fijos para el desarrollo de su actividad, por ejemplo, la compra de una oficina. Lo central en la toma de decisiones que se vayan adoptando en el ciclo de vida de la sociedad es que su actividad principal sea profesional.

---

<sup>3</sup> Resolución Exenta N° 115 emitida por el SII, con fecha 30 de noviembre de 2022, que instruye sobre los procedimientos para el registro de sociedades de profesionales.

<sup>4</sup> En la página número 4 de la Circular N° 50 de 2022 se mencionan algunas consideraciones en relación a la constitución de sociedades en cascada o en más de dos niveles.

<sup>5</sup> Circular N° 50 de 2022 página 3.

- 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. Exigencia de profesiones similares, afines o complementarias por partes de los socios.**

En este punto lo importante es destacar que todos los socios que integren la sociedad deben ejercer la misma profesión o alguna similar, afín o complementaria, en consideración a las actividades propias que desarrolla la sociedad. Lo indicado va en concordancia con lo ya explicado en líneas anteriores, en orden a que el verbo rector de este tipo de sociedades es la prestación de “asesorías y servicios profesionales” y la calidad de las personas que ejercen dicha prestación, debiendo todas ellas tener títulos profesionales o no profesionales que reúna los prepuestos de similitud, afinidad y complemento antes mencionado.

Por ejemplo, se cumple la exigencia si se constituye una sociedad de profesionales para la prestación de servicios odontológicos en que sus socios sean dos o más cirujano dentistas, o un cirujano dentista y otro profesional del área de la salud. Por el contrario, no se cumple la exigencia si la sociedad está conformada por un cirujano dentista y un ingeniero, ya que este último no aporta con sus conocimientos y/o aptitudes con la prestación del servicio odontológico.

En relación a los dependientes que coadyuven en la prestación del servicio, se hace presente que éstos no requieren tener la calidad de profesionales, sino simplemente se exige que ejerzan labores idénticas, similares, afines o complementarias a la de los socios, lo que da espacio para que otras personas puedan colaborar en el ejercicio del giro y apoyar la labor de sus socios.

Por último, y en cuanto a los requisitos señalados en las letras d) y e) precedentes, esto es, que todos los socios de la sociedad de profesionales (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, y que las profesiones de los socios deben ser idénticas, similares, afines o complementarias me remito a lo ya expresado en líneas anteriores, haciendo hincapié en la importancia de la primacía del aporte del trabajo de los socios como eje rector de este tipo de sociedades por sobre el aporte de capital y la relevancia de que en este tipo de sociedades no se incurra en el ejercicio de actividades no relacionadas con la prestación de servicios profesionales.

## **4.2.- Tributación de las Sociedades de Profesionales.**

### **4.2.1. Regla general, tributación conforme a las normas de la segunda categoría.**

Por **regla general** las sociedades de profesionales **son contribuyentes afectos al impuesto global complementario** o adicional<sup>6</sup>, lo anterior al tenor de lo previsto en el N° 2 del artículo 42 y artículo 43 de la LIR que afecta con los impuestos mencionados a los ingresos provenientes del ejercicio de las profesiones liberales o de cualquier otra profesión u ocupación lucrativa no comprendida en la primera categoría.

### **4.2.2. Ejercicio de opción de tributar conforme a las normas de primera categoría y su plazo.**

La LIR otorga a los contribuyentes que se constituyan como sociedades de profesionales la facultad de optar por declarar sus rentas conforme a las normas de la primera categoría.

Tener presente que en ambos supuestos, regla general u opcional, el contribuyente se encuentra obligado a llevar contabilidad completa.

En los casos **que el contribuyente opté por tributar conforme a las normas de la primera categoría deberá ejercer su opción dentro de los plazos expresamente establecidos para dicho fin**<sup>7</sup>.

La Resolución N° 115 de 2022 ya mencionada distingue, respecto de los plazos para el ejercicio de la opción, entre aquellas sociedades de profesionales que ejercen su opción al momento del inicio de sus actividades y aquellas que lo hacen en un periodo posterior (se transcribe textual):

---

<sup>6</sup> De acuerdo al diccionario básico tributario contable del SII el impuesto adicional es un impuesto anual que afecta a las personas naturales y jurídicas que no tienen domicilio ni residencia en Chile, aplicado sobre el total de las rentas percibidas o devengadas, de acuerdo con los conceptos y tasas definidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

<sup>7</sup> El SII ha instruido acerca de las oportunidades para el ejercicio de la opción de tributar conforme a las normas de la primera categoría en la Circular N° 21 de 1991, Circular N° 50 de 2022 y Resolución Exenta N°115 de 2022, todo lo anterior, en concordancia con lo dispuesto en el N° 2 del artículo 42 de la LIR y artículo 68 del Código Tributario.



***“- Sociedades de profesionales que inician actividades.***

*Las referidas sociedades de profesionales deberán ejercer la opción dentro de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades, de segunda categoría dejando expresa constancia de la decisión de declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría en la declaración jurada de iniciación de actividades o a través de una petición administrativa en el mismo sitio web, presentada dentro del mismo plazo, clasificada con el nombre “Registro de Sociedad de Profesionales”.*

***- Sociedades de profesionales que ejercen su opción posterior al inicio de actividades.***

*Las referidas sociedades de profesionales podrán también ejercer la opción dentro de los tres primeros meses del año comercial en que pretenden comenzar a declarar sus rentas de acuerdo con las normas de primera categoría, esto es, entre el 1° de enero y el 31 de marzo del año, presentando a través del sitio web del Servicio una petición administrativa clasificada como “Registro de Sociedad de Profesionales”, con indicación de los siguientes antecedentes: RUT de la sociedad de profesionales, escritura pública de constitución y sus modificaciones, si las hubiere, títulos profesionales o no profesionales de cada uno de los socios, en los términos instruidos en el N° 2.1 anterior, y el balance inicial de la sociedad según último balance practicado antes de la opción, incluyendo los valores devengados y adeudados e indicando la utilidad o pérdida, que resulte”.*

Es importante tener presente que la opción de declarar bajo las normas de la primera categoría ejercida en los términos indicados, **regirá irrevocablemente a partir del 1° de enero del año en el cual se ejerció**, es decir, una vez ejercida la opción el contribuyente no podrá volver a declarar conforme a las normas de la segunda categoría.

También tener presente **que las peticiones administrativas de las sociedades de profesionales presentadas fuera de plazo serán rechazadas y dichas sociedades no podrán declarar sus rentas bajo las normas de la primera categoría en el año comercial en cuestión**, por lo que deberán continuar determinando y declarando sus ingresos de acuerdo con las disposiciones de la segunda categoría por ese año.

#### **4.2.3.- Documentos tributarios que deben emitir las sociedades de profesionales.**

Sobre el particular se efectúan las siguientes distinciones<sup>8</sup> dependiendo en el contexto que se encuentre cada contribuyente:

- A partir del 1 de enero de 2023 **las sociedades de profesionales que opten por declarar de acuerdo con las normas de la primera categoría** deberán emitir **facturas o boletas no afectas o exentas de IVA electrónicas**, conforme a lo dispuesto en los artículos 52 y 53 de la LIVS y lo instruido en la Resolución Ex. N° 6080 de 1999.
- **Las sociedades de profesionales que hayan optado por tributar bajo las normas de primera categoría en forma previa al 1° de enero de 2023** y que emitan a la fecha de entrada en vigencia de la Resolución Exenta N° 115 de noviembre de 2022, **boletas de honorarios, podrán de manera extraordinaria seguir emitiendo boletas de honorarios electrónicas hasta el 30 de junio de 2023.**
- Las sociedades **que califiquen como de profesionales y tributen con el impuesto global complementario**, de acuerdo con lo establecido en el N° 2 del artículo 43 de la LIR, **deberán continuar emitiendo boletas de honorarios electrónicas**, conforme ordena el artículo 68 bis de la LIR.

#### **4.2.4.- Facultad de reorganización de los contribuyentes para tributar como sociedad de profesionales.**

En la Circular N° 50 de 2022 ya tantas veces mencionada se expone que 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 de que las circunstancias concretas del caso puedan modificar esta confirmación.

En concordancia con lo anterior, la Resolución N° 115 de 2022 señala expresamente que las sociedades de capital y las empresas individuales de responsabilidad limitada (EIRL) podrán transformarse en una sociedad de personas (sociedad colectiva civil o de responsabilidad limitada) para efectos de calificar tributariamente como sociedad de profesionales, siempre que cumplan los demás requisitos para aquello. Agrega que, del

---

<sup>8</sup> La presente distinción se efectúa en base a lo señalado en la Resolución Exenta N° 115 de noviembre de 2022. Algunos apartados se transcribieron de forma textual.

mismo modo los empresarios individuales que lo requieran podrán convertirse en una sociedad de personas, para los mismos efectos.

Por último, indica que para el caso de sociedades pertenecientes al Registro de Empresas del Ministerio de Economía (RES), corresponde que realicen su transformación y actualización societaria a través de la plataforma web de dicho registro, debiendo registrarse como sociedad de profesionales a través de la plataforma del SII habilitada para dicho fin<sup>9</sup>.

Lo anterior significa que todas las entidades odontológicas que actualmente estén estructuradas como Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada (EIRL) o sociedades de capital (sociedades anónimas o SPA) podrán transformarse a una sociedad de personas (sociedad de responsabilidad limitada o colectiva civil), no configurando lo anterior un abuso o simulación en materia tributaria<sup>10</sup>. Asimismo, todos aquellos cirujano dentistas que actúen como empresarios individuales podrán convertirse a una sociedad de profesionales.

## **5.- EXENCIÓN A LOS SERVICIOS MÉDICOS AMBULATORIOS.**

Corresponde en el presente acápite estudiar la exención a los servicios médicos ambulatorios, exención que fue introducida a través de la incorporación del nuevo N° 20 a la letra E del artículo 12 de la LIVS. Dicha exención otorga un gran alivio al gremio de la salud, ya que por norma expresa, sus servicios de carácter ambulatorios estarán exentos de IVA.

Dice el numeral agregado: (Están exentos de IVA) N° 20) *Los servicios, prestaciones y procedimientos de salud ambulatorios, que se proporcionen sin alojamiento, alimentación*

---

<sup>9</sup> La forma y requisitos para informar las reorganizaciones indicadas se encuentra indicada en la Resolución N° 115 de 2022.

<sup>10</sup> Indica el inciso primero del artículo 4 bis del Código Tributario que: “Los hechos imposables contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.

Por su parte, indica el artículo 4 quáter que: “Habrán también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento.

*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.”*

Para estudiar la agregación indicada a continuación se expondrán sus requisitos y alcances, haciendo especial énfasis en que tipo de prestaciones contempla y su carácter de ambulatorias.

### **5.1.- Servicios, prestaciones y procedimientos de salud.**

Sobre el particular el SII ha precisado que todas las prestaciones que se encuentran señaladas 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, 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<sup>11</sup>.

En concordancia con lo anterior, recordar que de acuerdo al Código Sanitario, en específico su artículo 112, sólo pueden desempeñar actividades propias de la medicina, **odontología**, química y farmacia u otras relacionadas con la conservación y restablecimiento de la salud, quienes poseen el título respectivo otorgado por la Universidad de Chile u otra Universidad reconocida por el Estado y estén habilitados legalmente para el ejercicio de sus profesiones. Agrega el artículo citado, que podrán ejercer profesiones auxiliares de las referidas quienes cuenten con autorización del Director General de Salud.

Aclarado lo anterior, **podemos concluir que para cumplir con los criterios exigidos las prestaciones de salud solo pueden ser aquellas referidas en el MAI y MLE y sólo pueden ser otorgadas por los profesionales singularizados en el Libro V del Código Sanitario.**

---

<sup>11</sup> Circular N° 50 de 2022, página 7, apartado 3.2.1.

## **5.2.- Carácter ambulatorio.**

Señala el SII que las prestaciones de salud **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.

En consecuencia se 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 afectos a IVA**.

En la Circular N° 50 de 2022 se mencionan ejemplos de prestaciones de servicios ambulatorios, que creo importante señalar para aterrizar la normativa a casos concretos, siendo éstos:

- Servicios médicos o de enfermería de tipo quirúrgicos.
- Servicios de urgencia.
- Consultas médicas a pacientes hospitalizados o a pacientes que requieran algún tipo de seguimiento de carácter ambulatorio, a menos que sean prestados por el mismo prestador institucional que desarrolla los servicios hospitalarios.

## **5.3. Clínicas Dentales.**

Dado que el presente informe se efectúa a petición del Colegio Cirujano Dentistas de Chile A.G. creo importante aclarar la posición en que quedan las clínicas dentales a partir del 1 de enero de 2023, fecha de entrada en vigencia de las modificaciones introducidas por la Ley 21.420, y en particular fecha de entrada en vigencia del nuevo N° 20 agregado a la letra E del artículo 12 de la ley indicada.

Conforme a lo informado se puede precisar **que todas las clínicas dentales que cumplan con los criterios antes indicados, esto es, que presten servicios odontológicos comprendidos en el arancel FONASA, que sean asimilables a las mismas o se desarrollen en el contexto de dichos procedimientos, y que tengan el carácter de ambulatorios, estarán exentas de IVA**.

Así lo ha precisado además el SII a través del oficio N° 2411, del 11.08.2022. Dicho oficio se refiere a la presentación de un contribuyente quien consulta si las clínicas dentales están incluidas en la exención de IVA contenida en el nuevo N° 20 de la letra E del artículo 12 de la LIVA, respecto de los servicios ambulatorios de salud que se proporcionen sin alojamiento. Los servicios que se mencionan en el oficio son aquellos referentes a exodoncias, periodoncia, implantes, tratamientos de ortodoncia, limpieza y profilaxis, resinas, coronas dentales, prótesis, toma de rayos X, entre otros servicios y prestaciones propias de una clínica dental, todas prestaciones ambulatorias de salud que se prestan sin alojamiento ni alimentación. En su respuesta el SII indica de forma textual que: *“Al respecto, este Servicio recientemente ha precisado<sup>12</sup> que, sin importar quién sea el prestador de los servicios médicos, éstos se favorecerán con la exención si son prestados en forma ambulatoria; es decir, cuando éstos no requieren para su prestación de atención médica o de enfermería continua, que haga necesario mantener al paciente hospitalizado. Asimismo, precisó que deben entenderse como “servicios, prestaciones y procedimientos de salud” aquellos comprendidos en la nómina de aranceles modalidad de atención institucional publicada en el sitio web del Fondo Nacional de Salud. De esta forma, a contar del 1° de enero de 2023, en la medida que la actividad desarrollada consista únicamente en servicios, prestaciones y procedimientos de salud ambulatorios, en este caso, servicios odontológicos y que aquéllos se encuentren comprendidos en la nómina antes referida, dichos servicios se encontrarán exentos de IVA”*. (el ennegrecido es nuestro)

Mismo criterio ha sostenido el SII a través del Oficio 3311, del 15.11.2022, en el cual se informa que: *“los servicios médicos dentales y aquellas consultas que realiza un médico externo a pacientes hospitalizados, a contar del 1° de enero de 2023, se favorecerán con la exención contenida en el nuevo N° 20 a la letra E del artículo 12 de la LIVA, siempre que:*

- 1) Sean efectuados por profesionales capacitados para ello, de acuerdo con lo establecido en el Libro V del Código Sanitario;
- 2) Sean ambulatorios; y,
- 3) Las prestaciones se encuentren incluidas dentro de aquellas comprendidas en la nómina de aranceles modalidad de atención institucional (MAI), la nómina de aranceles modalidad libre elección (MLE), que se publican en el sitio web del Fondo Nacional de Salud, o es asimilable a alguna de ellas o se desarrolle en el contexto de alguno de los procedimientos listados.”

Lo señalado se **extiende incluso si las clínicas dentales subcontratan los servicios de otras para la prestación de sus servicios odontológicos ambulatorios**. En efecto, según sostiene el SII a través del Oficio N° 3366, de 17.11.2022, si una clínica dental que presta servicios ambulatorios, subcontrata para la ejecución de sus servicios, a otras clínicas que utilizan su sistema informático para revisar digitalmente las fichas médicas, exámenes, rayos, etc., de los clientes (pacientes) de todo el país, pudiendo a su vez indicar algún tratamiento específico que la clínica en convenio debe realizar para su cliente, a contar del 1° de enero de 2023 dichos servicios se podrán favorecer con la exención contenida en el

---

<sup>12</sup> La precisión a la que alude es aquella contenida en el Oficio N° 2308 de 2022.

nuevo N° 20 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, en la medida que cumplan sus requisitos.

Se hace presente además que el **SII ha precisado que si las prestaciones de salud tienen el carácter de ambulatorias, quedarán exentas de IVA, independientemente que el prestador tenga o no la calidad de clínica, hospital, laboratorio u otro establecimiento análogo particular**, por la exención contenida en el N° 20 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, **no siendo relevante además, si el prestador tiene la calidad de sociedad de personas o de capital**<sup>13</sup>.

De esta manera, si por ejemplo, nos encontramos frente a una clínica dental que tiene la estructura societaria de una sociedad anónima o sociedad por acciones, y que presta únicamente servicios odontológicos ambulatorios de aquellos que se incluyen arancel FONASA, **dicha clínica estará exenta de IVA**, no siendo necesario adecuar su composición societaria al de una sociedad de profesionales ni cumplir con los requisitos de dicha exención.

Por último, tener presente que el SII ha sido enfático en señalar **que la exención objeto de análisis no alcanza a los servicios prestados que sean propios de laboratorios.**

#### **5.4.- Suministro de insumos en el ejercicio de la prestación del servicio odontológico.**

De acuerdo a la norma en estudio se informa que **la 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.**

De esta manera, y según lo ha precisado<sup>14</sup> el SII, **los servicios médicos odontológicos y el suministro de insumos utilizados y consumidos en la ejecución de dichos servicios, e incluidos en el precio cobrado por la prestación respectiva**, a contar del 1° de enero de 2023, **se verán favorecidos con la exención contenida en el nuevo N° 20 a la letra E del artículo 12 de la LIVS.**

Por el contrario, **estará afecta a IVA toda comercialización que se haga de insumos dentales que no formen parte de la prestación de salud ambulatoria.**

---

<sup>13</sup> Circular N° 50 de 2022, página 8.

<sup>14</sup> Oficio N° 3459, de 28.11.2022.

## **6.- EXENCIÓN A LAS PRESTACIONES DE SALUD ESTABLECIDAS POR LEY, FINANCIADAS POR FONASA E ISAPRES.**

Por último, y antes de concluir el presente informe quisiera hacer presente que el N° 19 de la E del artículo 12 de la LIVS considera como exenta de IVA: “N° 19 Las prestaciones de salud establecidas por ley, financiadas por el Fondo Nacional de Salud (FONASA) y aquellas financiadas por Instituciones de Salud Previsional (ISAPRES), pero hasta el monto del arancel FONASA en que se encuentre inscrito el prestador respectivo.”

La exención indicada fue agregada a través de la Ley 21.210 de febrero del año 2020 que moderniza la legislación tributaria.

Si bien dicha exención abarca un número delimitado de prestaciones se informa con el fin de que el gremio tenga conocimiento de su existencia.

## **7.- APLICACIÓN PRÁCTICA DE LO INFORMADO.**

Por último, y con el fin de abordar lo informado a casos prácticos a continuación se exponen algunos ejemplos de situaciones en las que podría encontrarse el gremio de la salud bucal y el efecto tributario:

- i) **Los ingresos por remuneraciones que perciban los cirujano dentistas con contrato de trabajo vigente, se benefician con la exención de IVA contenida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS.** (Ingresos comprendidos en el artículo 42 N° 1 de la LIR)
- ii) **Los ingresos por honorarios que perciban los cirujano dentistas que trabajen de forma independiente y que emitan boletas de honorarios, se benefician con la exención de IVA contenida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS.** (Ingresos comprendidos en el artículo 42 N° 2 de la LIR)
- iii) **Todos aquellos cirujano dentistas que actualmente funcionen con estructuras societarias de capital, esto es, a través de sociedades anónimas o sociedades por acciones, y que presten servicios odontológicos ambulatorios de aquellos comprendidos en el arancel FONASA, o que sean asimilables a las mismas, o se desarrollen en el contextos de dichos procedimientos, se verán beneficiados con la exención contenida en el nuevo N° 20 de la letra E del**



**artículo 12 de la LIVS.** Lo mismo aplica para aquellos profesionales que funcionen como EIRL o empresarios individuales y que presten los servicios indicados, no siendo necesario en ninguno de los casos transformar los tipos sociales o efectuar conversiones.

- iv) **Los cirujano dentistas que se conformen para prestar sus servicios como Sociedades de Profesionales,** y cumplan con los criterios exigidos por el SII para funcionar y tributar como tal, **se verán beneficiados con la exención contenida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS,** quedando en consecuencia los ingresos que se generen a través de dichas sociedades como exentos de IVA.

Lo anterior es cuanto se puede informar.



**María Constanza Gajardo Sandino**

**Abogada**