

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 2, N°1, ART. 23, N°1, ART. 53, LETRA B) – OFICIOS N° 551, DE 2006 Y N° 4514, DE 2003 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 20, N°5, ART. 40, N°1 – CIRCULAR N° 16, DE 1991. (Ord. N° 1775, de 08-08-2017)

SOLICITA PRONUNCIAMIENTO SOBRE RÉGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE A FARMACIA MUNICIPAL.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre aspectos tributarios relativos a la operación de una farmacia municipal.

I.- ANTECEDENTES:

Indica que se ha recibido en esa Dirección Regional presentación de la Ilustre Municipalidad de XXXXX, en la cual se señala que una auditoría realizada por la Unidad de Control Interno de dicha corporación municipal objetó el tratamiento tributario aplicado a las operaciones que realiza la respectiva farmacia municipal, recomendando efectuar una consulta a este Servicio para clarificar los criterios aplicables.

En este contexto, respecto de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, consulta (i) si la Ilustre Municipalidad de XXXXX tiene derecho a crédito fiscal por las adquisiciones que realice; y (ii) si las ventas que efectúe la farmacia municipal deben documentarse mediante boletas no afectas o exentas; y respecto de la Ley de Impuesto a la Renta, si se deben efectuar pagos provisionales mensuales.

II.- ANÁLISIS:

1.- Como primer punto, cabe tener presente que la Contraloría General de la República, mediante el Dictamen N° 13.636, del año 2016, analiza la procedencia jurídica de que una Municipalidad pueda expender medicamentos a la ciudadanía a través de farmacias administradas por ella, en los términos que allí se indican, concluyendo que resulta procedente que se vendan medicamentos a través de la farmacia del consultorio municipal, a los beneficiarios inscritos en él, en la medida que su objetivo sea facilitarles el acceso a dichos productos y se haga sin fines comerciales, ajustándose a la normativa que rige el arancel respectivo y, en el caso resuelto por el referido dictamen, a las pautas fijadas en él.

Por su parte, mediante el Dictamen N° 24.933, del año 2016, la Contraloría General de la República complementó el Dictamen señalado en el párrafo precedente, en el sentido de establecer que la única limitación para la venta de dichos productos es que los beneficiarios tengan domicilio en la comuna de que se trata, no siendo necesario que se encuentren inscritos en los establecimientos respectivos.

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

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

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

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

Al respecto, el artículo 8°, del D.L. N° 825, de 1974, grava con Impuesto al Valor Agregado, las ventas y los servicios.

A su vez, el artículo 2º, N° 1, define venta, en lo pertinente, como “toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles (...) como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta”.

Por su parte, el artículo 13º, N° 6, del D.L. N° 825, de 1974, exime del Impuesto al Valor Agregado, por los servicios que presten a terceros, entre otros, al Servicio Médico Nacional de Empleados y al Servicio Nacional de Salud, los cuales deben entenderse referidos actualmente al Fondo Nacional de Salud y a los Servicios de Salud, respectivamente, por cuanto éstos últimos organismos han sido declarados continuadores legales de aquéllos, conforme a lo dispuesto en los artículos 49º y 16º del D.F.L. N° 1, de 2005, que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado del D.L. N° 2.763, de 1979, y de las Leyes N° 18.933 y N° 18.469, con los mismos derechos y obligaciones que a estos correspondían para los efectos de cumplir con las funciones que les competían en materia de salud.

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

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

De las normas legales precedentemente señaladas se desprende que la franquicia contenida en el artículo 13º, N° 6, del D.L. N° 825, favorece a los Servicios de Salud con una exención personal que los libera del Impuesto al Valor Agregado, pero sólo respecto de los servicios que éstos presten a terceros.

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

Concordante con lo anterior, se concluye que los servicios prestados por los Servicios de Salud a través de establecimientos municipales que formen parte de su Red Asistencial se encuentran igualmente favorecidos con la exención de IVA, en virtud del Artículo 13º, N° 6, del D.L. N° 825, de 1974^[1].

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

Tampoco existe en materia tributaria otra exención que favorezca con la liberación del tributo en comento a las ventas de medicamentos que se pretenden realizar mediante Farmacias Municipales.

En este sentido cabe manifestar que las exenciones de impuesto en nuestro ordenamiento jurídico son de derecho estricto, por lo tanto, para que proceda alguna exención debe existir una norma expresa que así la establezca, careciendo este Servicio de atribuciones para declararlas de oficio.

Por lo tanto, la venta de medicamentos que efectúe la referida corporación municipal en una farmacia establecida para tal efecto, se encuentra afecta a IVA en virtud del artículo 8º, en concordancia con el artículo 2º, N° 1, del D.L. N° 825, aun cuando dicha venta sea a precio de costo.

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

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

De lo expuesto aparece de manifiesto que el hecho de que en una operación de venta no exista ánimo de lucro o que se efectúe a “valor de costo” no significa que ella no configure un hecho gravado con el Impuesto al Valor Agregado, según ha sido resuelto reiteradamente por este Servicio^[2].

En consecuencia, se estima que al realizar las farmacias municipales operaciones gravadas con Impuesto al Valor Agregado, deben cumplir con todos los deberes tributarios que impone a los contribuyentes de IVA, tanto el Código Tributario como la Ley de IVA, procediendo a realizar, entre otras, inicio de actividades, timbraje de documentos, etc.

Para respaldar sus operaciones, estas farmacias deberán emitir la correspondiente boleta afecta a IVA, conforme a lo dispuesto en el artículo 53° del D.L. N° 825.

En este sentido, el artículo 3° del D.L. N° 825 señala que son contribuyentes, para los efectos de dicha Ley, las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en ella, y el artículo 6° dispone que “Los impuestos de la presente Ley afectarán también al Fisco, instituciones semi-fiscales, organismo de administración autónoma, municipales y a las empresas de todos ellos, o en que ellos tengan participación, aun en los casos en que las leyes por que se rijan los eximan de toda clase de impuestos o contribuciones, presentes o futuros”.

En todo caso, en virtud del artículo 23°, N° 1, del citado Decreto Ley, cabe hacer presente que el impuesto soportado en la adquisición de los medicamentos podrá ser utilizado como crédito fiscal para ser imputado contra el débito fiscal generado por la venta de los mismos. De lo anterior se desprende que, si dichas farmacias vendieran a precio de costo los fármacos, el Impuesto al Valor Agregado, resultaría neutro en la operación, toda vez que el impuesto soportado como crédito fiscal de la compra, será igual al débito fiscal recargado en la venta no alterando el valor final al consumidor.

A modo ejemplar, en el supuesto que la farmacia no fuera contribuyente de IVA, el IVA soportado en la adquisición deberá ser considerado como costo y por lo tanto, sumarse al precio de venta. Sin embargo, al ser la farmacia contribuyente de IVA, no debe considerarse como costo el impuesto soportado en la adquisición del medicamento, ya que en virtud del mencionado artículo 23°, del D.L. N° 825, dicho monto constituye un crédito fiscal a favor del contribuyente, el cual tiene derecho a imputar en contra de los débitos fiscales determinados en el mismo periodo tributario.

Si con posterioridad vende dicho medicamento al mismo valor de adquisición, como señala en su presentación que lo hará, el Impuesto al Valor Agregado que debe recargar por dicha venta será un 19% sobre dicho valor y constituirá, de acuerdo al Artículo 21°, del D.L. N° 825 el débito fiscal del contribuyente, el cual debe ser recargado, conforme dispone el artículo 69, del citado decreto ley, al comprador del medicamento.

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

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

2.- En relación a la obligación de efectuar Pagos Provisionales Mensuales (PPM) en el caso en consulta, el inciso 1°, del artículo 84 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) establece que los contribuyentes obligados por esta ley a presentar declaraciones anuales de Primera y/o Segunda Categoría, deberán efectuar mensualmente pagos provisionales a cuenta de los impuestos anuales que les corresponda pagar. A su turno, el artículo 65 de la LIR, establece quienes están obligados a presentar declaración anual de rentas, incluyendo entre otros, a los contribuyentes gravados en Primera Categoría.

Cabe considerar asimismo que el artículo 40, número 1°, de la LIR, establece que estarán exentas del Impuesto de Primera Categoría, las rentas percibidas por el Fisco, las instituciones fiscales y semifiscales, las instituciones y organismos autónomos del Estado y las Municipalidades. Sin embargo, la citada norma legal agrega en su inciso final, que dicha exención no regirá respecto de las empresas que pertenezcan a las instituciones mencionadas, ni de las rentas clasificadas en los números 3 y 4 del artículo 20, de la LIR.

De lo establecido por el artículo 40 número 1°, de la LIR, se desprende que las instituciones a que se refiere, están afectas a impuesto por aquella parte de las rentas provenientes de sus actividades comerciales, industriales, mineras y otras, a que se refieren los números 3 y 4 del artículo 20, de la LIR [3].

De esta forma, para responder la consulta específica formulada, debe determinarse si los ingresos obtenidos en el expendio de medicamentos a través de farmacias municipales, con una finalidad de salud pública, se clasifican en los Nos. 3 o 4, del artículo 20 de la LIR, y en tal caso sujetos a impuesto de Primera Categoría, y por lo tanto afectos a la obligación de efectuar PPM, o bien son ingresos del N° 5, del mismo artículo, exentos del Impuesto de Primera Categoría y en consecuencia, no afecta a la obligación de efectuar PPM.

En este sentido, cabe consignar en primer lugar que el artículo 1°, de la Ley N° 18.695, Orgánica Constitucional de Municipalidades, define a estas entidades como corporaciones autónomas de derecho público, con personalidad jurídica y

patrimonio propio, cuya finalidad es satisfacer “las necesidades de la comunidad local” y asegurar su participación en el progreso económico, social y cultural de las respectivas comunas.

Por su parte, la Contraloría General de la República, en el mencionado dictamen N° 13.636 del año 2016, y otros dictados sobre el mismo punto[4], luego de citar y analizar la normativa que rige la materia, ha resuelto que en el marco de las acciones que ejecutan las farmacias pertenecientes a los establecimientos de atención primaria de salud municipal, existe habilitación legal para que los municipios, intervengan en la implementación y funcionamiento de farmacias que expendan medicamentos a la ciudadanía con fines de salud pública -y no comerciales-, por lo que corresponde que dichas entidades edilicias desarrollen tal actividad sólo dentro de ese ámbito, es decir, para facilitar el acceso a dichos productos a los beneficiarios; ajustándose además a la normativa que rige el arancel respectivo; así como a las demás pautas fijadas en dicho pronunciamiento.

Por consiguiente, a juicio de este Servicio, en el caso específico en consulta, dada la naturaleza jurídica y finalidad de las entidades Municipales y lo resuelto por el organismo de control, ello se opone a la posibilidad de considerar como actos de comercio los ingresos obtenidos en el expendio de medicamentos en las condiciones señaladas, en el entendido que se efectúa dentro del régimen legal que las regulan y en el marco de una función de salud pública –y no comercial-, como se ha establecido en dicho dictamen.

Por lo tanto, los ingresos que se obtengan en el suministro de medicamentos a que se refiere el recurrente, quedan comprendidos en el concepto de renta, pero al no provenir tales ingresos de actos de comercio, sino que en el suministro de medicamentos con fines de salud pública, se clasifican para los efectos tributarios en el N° 5 del artículo 20 de la ley del ramo, y por lo tanto, tales ingresos constituyen rentas exentas del Impuesto de Primera Categoría, conforme al N° 1, del artículo 40 de la LIR [5]; y por lo tanto no existe la obligación de realizar Pagos Provisionales Mensuales; siempre que, según lo señalado, dichas actividades sean realizadas por la Municipalidad dentro del marco de sus competencias legales, y con finalidades de salud pública y no comerciales, según lo resuelto por el organismo de control competente.

III.- CONCLUSIONES:

1.- Del análisis de las normas precedentemente señaladas se desprende que las ventas realizadas en una farmacia municipal, se encuentran afectas al Impuesto al Valor Agregado, ya que constituyen un hecho gravado con dicho impuesto conforme a las reglas generales establecidas en el artículo 8°, en concordancia con el artículo 2°, N° 1, del D.L. N° 825, de 1974.

Cabe tener presente que la definición de venta contenida en el mencionado artículo 2°, N° 1, del referido Decreto Ley no exige la existencia de un carácter “mercantil” o “ánimo de lucro”, de tal forma que su aplicación no implica que se esté calificando de “comercial” la operación o de “comerciante” a la entidad que lo realiza, lo que a su vez, es plenamente concordante con lo señalado por la Contraloría General de la República en dictamen N°13.636 de 2016, al resolver que “en la medida que el expendio de medicamentos se haga a través de las farmacias pertenecientes a los establecimientos municipales de atención primaria de salud y con fines de salud pública –mas no comerciales–, esa acción se enmarcará (...) dentro del ámbito de acciones en el que pueden intervenir los municipios (...)”.

En relación a estas operaciones, deben emitirse las respectivas boletas de ventas afectas a dicho tributo, en conformidad a lo dispuesto en la letra b) del Artículo 53 del señalado Decreto Ley, sin perjuicio de lo cual, en virtud del N° 1 del Artículo 23°, de dicho cuerpo legal, el impuesto soportado en la adquisición de medicamentos respectivos podrá ser utilizado como crédito fiscal para ser imputado contra el débito fiscal generado por la venta de los mismos.

2.- Teniendo en consideración la calidad jurídica de la entidad en referencia, ésta queda comprendido dentro de las instituciones u organismos indicados en el N° 1 del artículo 40° de la LIR, y en virtud de tal clasificación, se encuentra exenta del Impuesto de Primera Categoría que establece dicho texto legal en su artículo 20°; y por lo tanto no está obligada a efectuar PPM[6], solo respecto de los ingresos provenientes de las actividades de las denominadas farmacias municipales en el servicio de suministro de medicamentos, con fines de salud pública y no comerciales -ingresos que se clasifican dentro de las rentas a que se refiere el N° 5, del artículo 20°, de la LIR; y ello se efectúe dentro de sus atribuciones legales, en los términos que ha establecido sobre la materia la Contraloría General de la República.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1775, de 08.08.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos

[1] Oficio Ord. N° 2078 de 2012.

[2] Oficio Ord. N° 4514 de 2003; Oficio Ord. N° 551 de 2006.

[3] En el Oficio Ord. N° 2.556, del año 1995 de este Servicio, se resolvió que las Municipalidades son contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría respecto de las rentas que obtengan, clasificadas en los Nos. 3 o 4, del artículo 20, de la LIR.

[4] En la misma línea Dictámenes N° 4.491 y N° 4.230, del año 2017, y N° 33.699, del año 2016, de la Contraloría General de la República.

[5] Este Servicio en Oficios Ord. Nos. 1.205, del año 1999 y 5.431 de 1978, se pronunció respecto de los ingresos obtenidos por entidades Estatales en la venta de publicaciones y prestación de servicios, en el cumplimiento de las finalidades de servicio público que cumplen conforme a sus competencias legales y constitucionales. En dichos pronunciamientos, se señaló que, para efectos de la LIR, esos ingresos se clasifican como rentas del N° 5 del artículo 20, de la citada ley.

[6] Cabe expresar que en la Circular N° 16, del año 1991 de este Servicio, se expresó que no están obligados a efectuar PPM, entre otras instituciones y contribuyentes exentos del Impuesto de Primera categoría, las Municipalidades.