

Título: Oficio N° 1310 de junio de 2018. ¿Cuándo corresponde emitir Liquidaciones Facturas?

Resumen: Procede emitir Liquidación Factura, sólo cuando un contribuyente venda o preste servicios por cuenta de terceros, y estos se encuentren gravados con IVA.

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 20, N° 4, ART. 74, N°2, ART. 83 – LEY SOBRE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, ART. 8, LETRA G) – CIRCULAR N° 126, DE 1977. (ORD. N° 1310, DE 25.06.2018)

Honorarios médicos – Procedencia de emitir Liquidación Factura

Se ha solicitado un pronunciamiento a esta Dirección Nacional, respecto de consulta formulada por XXXXX, sobre la procedencia de emitir el documento tributario denominado “Liquidación Factura”.

I.- ANTECEDENTES:

Expone esa Dirección que recibió una solicitud de parte de XXXXX en relación al médico Sr. TTT consultando la procedencia de la emisión del documento "liquidación factura".

Se agrega que practicado un análisis a la documentación aportada por el contribuyente, así como a la normativa vigente, han surgido dudas respecto a la correcta emisión de la documentación tributaria según se expone a continuación:

La operación descrita por el contribuyente consiste en que la cooperativa proporciona al médico el recinto donde realiza sus actividades profesionales de atención de pacientes. A su vez, es la encargada de realizar el cobro a los pacientes (se ignora qué tipo de documento emite esta última a los pacientes).

Con posterioridad, la cooperativa emite una "liquidación factura" al médico reteniendo la comisión acordada con este último. El médico a su vez declara en su F22 las rentas obtenidas por los servicios profesionales prestados a título de honorarios sin retención.

A juicio de la Dirección Regional Oriente, que originalmente recibió la consulta, se debió emitir boletas de honorarios por parte del médico, conforme a los artículos N°s. 42 N° 2 y 48 de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR).

Por consiguiente, y en conformidad a lo establecido en los N° 1 y 2 del Artículo 6° del C.T., se solicita a esta Dirección Nacional se determine lo siguiente

- 1.- Si el contribuyente de Impuesto Global Complementario (médico) puede declarar sus rentas a título de honorario sin retención.
- 2.- Si el documento "liquidación factura" es o no el instrumento idóneo para los efectos de la retención de la comisión, toda vez que el médico a quien se le retiene parte de sus ingresos es un contribuyente de la Segunda Categoría, cuestión que no se da en el contexto de la Circular N° 126 de 1977 que trata la liquidación factura a propósito de los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado.
- 3.- Si la comisión que retiene la Cooperativa por las prestaciones del médico, se encuentran o no afectas al Impuesto al Valor Agregado, dado que las liquidaciones facturas que dan cuenta de las comisiones retenidas al médico estarían siendo emitidas exentas de IVA, en circunstancias que, conforme al artículo 20 N° 4 de la LIR, podría tratarse de comisionista con oficina establecida, encontrándose afecta.

II.- ANALISIS:

a) En relación a la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Sobre el particular, respecto a la primera consulta, procede señalar que el médico, deberá extender una boleta de honorarios por los servicios prestados. De la consulta no queda claro si los servicios los presta directamente a los pacientes o los presta a través de la Cooperativa. Si el médico presta sus servicios a la Cooperativa, siendo ésta una persona jurídica que debe llevar contabilidad, será la Cooperativa la que debe efectuar la retención del 10% de los honorarios pagados, de acuerdo al artículo 74 N°2 de la LIR. Si la referida retención no se efectúa, la responsabilidad por el pago recae sobre los obligados a efectuarla, sin perjuicio de que el Servicio puede girar el impuesto correspondiente al beneficiario de la renta afecta, según lo dispone el artículo 83 de la LIR.

Si en cambio, el médico presta sus servicios directamente a los pacientes, será el propio profesional quien deberá enterar en arcas fiscales un pago provisional mensual con tasa del 10% de los honorarios percibidos, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 84 letra b) de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En ambos casos, el entero en arcas fiscales deberá realizarse entre el 1 y el 12 del mes siguiente a de la obtención de los ingresos de acuerdo lo dispuesto en los artículos 78 y 91 de la LIR.

b) En relación al Impuesto al valor Agregado.

En su segunda consulta, se solicita confirmar si la "liquidación factura" es o no el instrumento idóneo para los efectos de la retención de una comisión.

En estos casos, habrá dos operaciones: por un lado, la venta o el servicio principal, que podrá estar gravado con IVA o no; y la comisión propiamente tal, que corresponde a un servicio prestado por un mandatario a su respectivo mandante y, por regla general, gravado con IVA.

Sobre dicha materia, cabe tener presente que el artículo 8°, del D.L. N° 825 de 1974, grava con Impuesto al Valor Agregado las ventas y los servicios, estos últimos siempre que su remuneración provenga del ejercicio de alguna de las actividades comprendidas en los N° 3 ó 4, del artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según lo dispuesto por el artículo 2°, N° 2, del deferido decreto ley.

El N° 4 del artículo 20° de la Ley de la Renta hace referencia a las rentas obtenidas por corredores y comisionistas con oficina establecida, entre otras, encontrándose, por tanto, gravada con IVA.

Los comisionistas y mandatarios en general, son sujetos del IVA sólo por el monto de su comisión o remuneración, caso en el cual deberán emitir boletas o facturas, según corresponda, afectas a dicho impuesto.

En este sentido, el Artículo 22° del D.S. N° 55 de 1977, Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (el "Reglamento"), modificado por el D.S. N° 682 de 2017, ambos del Ministerio de Hacienda, establece la forma de tributar de los comisionistas, consignatarios, martilleros y en general, de cualquier persona que compre o venda bienes corporales muebles o inmuebles por cuenta de terceros vendedores, señalando que el comisionista es sujeto del Impuesto al Valor Agregado sólo por su comisión y el mandante, por su parte, es sujeto del tributo por el monto total de la venta.

De este modo, y para permitir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el artículo 73° Reglamento, dispone que los comisionistas distribuidores deben efectuar a sus mandantes dentro de cada período tributario, a lo menos una liquidación del total de las ventas o de los servicios efectuados por su cuenta y el Impuesto al Valor Agregado recargado en dichas operaciones.

Por ende, como se desprende de la Circular N° 126 de 1977, el comisionista o mandatario debe emitir, por la operación principal, boletas o facturas cumpliendo todos los requisitos y plazos que la ley y reglamento establecen como norma general.

Por otro lado, el mandatario debe emitir liquidaciones del total de las ventas o de los servicios efectuados por su cuenta y el Impuesto al Valor Agregado recargado en dichas operaciones. Los impuestos de que den cuenta estos últimos documentos constituyen el débito fiscal del mandante, quien no tiene obligación legal de emitir factura o boleta por la operación realizada (porque ya lo hizo su mandatario). Además de la liquidación señalada, el comisionista o mandatario debe otorgar a su mandante una factura por el total de la comisión o remuneración pactada, recargando el IVA correspondiente.

Para evitar la extensión de los documentos referidos en lo precedente, la referida Circular N° 126 permite refundirlos en uno solo denominado “liquidación-factura”, en el cual debe dejarse constancia de ambos actos.

Del análisis de las normas contenidas en el Reglamento, se desprende que el sistema implementado en sus artículos 22° y 73°, requiere como condición para operar, por una parte, que el comisionista venda, compre o preste servicios por cuenta de terceros, y por la otra, que aquellas operaciones que efectúa por encargo del mandante se encuentren gravadas con IVA, ya que la finalidad de dicho sistema es lograr traspasar el débito fiscal por el Impuesto al Valor Agregado originado en la operación principal al sujeto del impuesto que en esos casos resulta ser el mandante.

De faltar alguno de estos elementos, no resulta procedente la emisión de liquidaciones, ni liquidación-factura.

En relación al presente caso, no resulta clara la existencia de una prestación de servicios por cuenta de un tercero mandante, en los términos ya señalados.

Además, tampoco se estaría en presencia de una operación principal gravada, toda vez que la prestación de servicios profesionales médicos, ya sea que los preste el médico directamente a los pacientes o que los preste a través de la Cooperativa, no se encuentran gravadas con IVA por no corresponder a actividades comprendidas en los N° 3 ó 4, del artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, conforme a la definición del artículo 2 N° 2 del D.L. N° 825 de 1974, de tal manera que no existe ningún débito que deba ser traspasado a otro contribuyente mediante una liquidación o liquidación-factura.

Cabe concluir que, siendo efectivo lo anterior, no resulta procedente la emisión de dicho documento tributario.

En su tercera consulta, se solicita confirmar si la comisión que retiene la Cooperativa por las prestaciones del médico, se encuentran o no afectas al Impuesto al Valor Agregado, dado que las liquidaciones-facturas que dan cuenta de las comisiones retenidas al médico estarían siendo emitidas exentas de IVA, en circunstancias que, conforme al artículo 20 N° 4 de la LIR, podría tratarse de comisionista con oficina establecida, encontrándose afecta.

Conforme a lo señalado en su Oficio, la cooperativa proporcionaría al médico el recinto donde realiza sus actividades profesionales de atención de pacientes y se encargaría de realizar el cobro a los pacientes; como contraprestación, la cooperativa cobraría al médico una comisión acordada con este último.

Entendiendo que las prestaciones de la cooperativa corresponden a un servicio integral, la comisión cobrada correspondería a una renta del N° 4 del artículo 20° de la LIR, por corresponder a un “comisionista con oficina establecida” encontrándose, por tanto, gravada con IVA, por verificar los elementos del hecho gravado básico “servicio” del artículo 2 N° 2 del D.L. N° 825 de 1974.

Sin perjuicio de lo señalado precedentemente, cabe tener presente que el artículo 5, inciso segundo, del Reglamento dispone que no se encuentran gravadas con el Impuesto al Valor Agregado, por tratarse de actividades no comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20° de la LIR, los servicios relacionados con la actividad cooperativa en sus relaciones entre cooperativa y cooperado, en la forma y condiciones que lo determine la Dirección Nacional de Impuestos Internos.

Lo anterior implica que, en la eventualidad que el médico Sr. TTT sea efectivamente cooperado de XXXXX, la comisión que esta última le cobre no se encontrará gravada con IVA.

Aun siendo lo efectivo lo anterior, se debe considerar que el artículo 8, letra g), del D.L. N° 825 de 1974 grava con IVA, como hecho gravado especial, el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de inmuebles amoblados. Por ende, si el recinto en el cual se realizan las actividades medicas es provisto por la cooperativa amoblado, dicha norma resulta plenamente aplicable y la remuneración cobrada por la cooperativa se encontrará gravada con IVA.

III.- CONCLUSIÓN:

Una persona jurídica obligada a llevar contabilidad, que pague honorarios a un profesional médico, debe retener el 10% de los honorarios y enterarlos en arcas fiscales. Si el médico presta servicios directamente a sus pacientes, el propio médico debe efectuar pagos provisionales mensuales con tasa del 10% de los honorarios percibidos. En ambos casos, el entero en arcas fiscales debe efectuarse hasta el día 12 del mes siguiente de aquel en que se pagan o perciben los honorarios.

En cuanto al IVA, no corresponde la emisión de liquidaciones-factura, salvo que exista, por una parte, un contribuyente que, en lo atingente, preste servicios por cuenta de terceros, y por la otra, que aquellas operaciones que efectúa por encargo del mandante se encuentren gravadas con IVA, ya que la finalidad de dicho sistema es lograr traspasar el débito fiscal por el Impuesto al Valor Agregado originado en la operación principal al sujeto del impuesto que en esos casos resulta ser el mandante, circunstancias que no concurrirían en el caso señalado.

Además, la comisión o remuneración cobrada por la cooperativa se encontrará gravada por corresponder a una renta del N° 4 del artículo 20° de la LIR y por verificarse los elementos del hecho gravado básico “servicio” del artículo 2 N° 2 del D.L. N° 825 de 1974, siempre y cuando el médico Sr. TTT no sea cooperado de XXXXX.

En todo caso, se encontrará gravada, conforme al artículo 8, letra g), del D.L. N° 825 de 1974, que grava con IVA, como hecho gravado especial, si el recinto en el cual se realizan las actividades medicas es provisto, por la cooperativa al médico, amoblado.



FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1310, de 25.06.2018
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos

Dial
Consultores