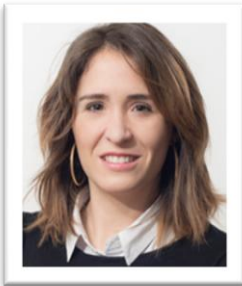


IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LOS SERVICIOS DE IMAGENOLÓGIA Y RADIOLOGÍA: “CRÓNICA DE UNA MUERTE ANUNCIADA”

VAT ON IMAGENOLOGY AND RADIOLOGY SERVICES: “CHRONICLE OF A DEATH FORETOLD”

Arturo Selman Nahum

Asociado Senior en Philippi Prietocarrizosa Ferrero DU & Uría
Magíster en Tributación, Universidad de Chile
Diplomado en Derecho Procesal Tributario, Universidad de Chile
Diplomado en Tributación, Universidad de Chile
Abogado, Universidad Diego Portales
arturo.selman@ppulegal.com



María Jesús Ibáñez González

Asociada en Philippi Prietocarrizosa Ferrero DU & Uría
Magíster en Derecho Tributario, Universidad de Chile
Abogada, Pontificia Universidad Católica de Chile
mariajesus.ibañez@ppulegal.com

Resumen: El presente artículo analiza la aplicación del Impuesto al Valor Agregado respecto de servicios de imagenología y radiología, tomando como referencia los pronunciamientos administrativos que se refieren a los denominados “*servicios complejos*” y “*servicios integrales*”. Asimismo, se analiza la labor interpretativa que ha desarrollado el Servicio de Impuestos Internos al momento de determinar si un “*servicio integral*” se afecta o no con el Impuesto al Valor Agregado.

Palabras claves: servicios complejos – servicios integrales o indivisibles – IVA en imagenología y radiología.

Abstract: *This article analyses the application of VAT on imagenology and radiology services, taking as reference doctrine and case law/notes development on “complex services” and “integrated services”. This article also analyses the interpretative effort of the Chilean IRS on establishing whether an “integrated service” is VAT chargeable or not.*

Keywords: *complex services – integrated services, undivided services – VAT on imagenology and radiology.*

1.- INTRODUCCIÓN

El Servicio de Impuestos Internos con fecha 29 de septiembre de 2015, publicó la Circular N°80¹, por medio de la cual aclaró y precisó el alcance del concepto de “laboratorio”, utilizando para dichos efectos uno de los conceptos comprendidos en la Real Academia Española², lo que significó un cambio el criterio, toda vez que en el pasado se había considerado por el ente fiscalizador³ la definición de “laboratorio” contenida en el artículo 1°, del Reglamento de Laboratorios Clínicos, aprobado por el Decreto N° 433, del Ministerio de Salud, publicado en el Diario Oficial de fecha 22 de septiembre de 1993⁴, que no incluye los servicios de imagenología y radiología. En virtud de la referida Circular N°80, la entidad fiscal reconoció expresamente la posibilidad de gravar con el Impuesto al Valor Agregado (en adelante “IVA”) aquellas prestaciones médicas consistentes en servicios de radiología e imagenología, entre otros de las mismas características.

¹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 80 del 29 de septiembre de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu80.pdf>> [consulta: agosto 2016].

² “Lugar dotado de los medios necesarios para realizar investigaciones, experimentos y trabajos de carácter científico o técnico”.

³ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3872 del 05 de octubre de 2005. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/ventas/ja1030.htm>> [consulta: agosto 2016].

⁴ “Laboratorio clínico es aquel servicio, unidad o establecimiento que tiene por objeto la ejecución de todos o algunos de los siguientes exámenes: hematológicos, bioquímicos, hormonales, genéticos, inmunológicos, microbiológicos, parasitológicos, virológicos, citológicos y toxicológicos, con fines de prevención, diagnóstico o control de tratamiento de las enfermedades”.

Con motivo de la publicación de la referida Circular, diversos actores tanto del sector público como de la sociedad civil, entre ellos la Superintendencia de Salud, la Asociación de Clínicas de Chile, la Asociación de Isapres de Chile y el Colegio Médico, manifestaron su descontento con el pronunciamiento en análisis toda vez que este traería aparejado como defecto implícito gravar actividades que en su naturaleza no se encontrarían afectas con IVA.

Con fecha 19 de octubre de 2015, el Servicio de Impuestos Internos mediante la Circular N°83⁵, dejó sin efecto la Circular N°80, aludiendo a una consideración de carácter formal, toda vez que la Circular N°80 se dictó con fecha 29 de septiembre de 2015, y se publicó en el Diario Oficial con fecha 5 de octubre de 2015, fecha en la cual ya había entrado en vigencia la modificación introducida por la Ley N°20.780, sobre Reforma Tributaria, al inciso segundo del N° 1 de la letra A) del artículo 6° del Código Tributario, en cuya virtud *“las circulares e instrucciones que tengan por objeto interpretar con carácter general normas tributarias, o aquellas que modifiquen criterios interpretativos previos, deberán siempre ser consultadas”* (énfasis agregado).

Por lo mismo, y siguiendo la misma línea expuesta en el párrafo final de la Circular N°83 de 2015, el Servicio de Impuestos Internos señaló mediante un comunicado público que cualquier nueva interpretación que surja respecto al análisis de las materias tratadas originalmente en la Circular N°80 sería sometida al mecanismo de consulta pública para recibir observaciones y comentarios por parte de los diferentes sectores de la sociedad involucrados en esta temática.

Debemos adelantar desde ya que la presente investigación no realiza un análisis crítico respecto a la definición de *“laboratorio”*, como tampoco si el cambio de criterio expuesto en la Circular N°80 (que con posterioridad fue dejada sin efecto), se ajusta o no a una correcta interpretación de la ley. Lo anterior, por cuanto la definición de *“laboratorio”* pasa a segundo plano en aquellos servicios denominados *“integrales”*⁶,

⁵ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 83 del 19 de octubre de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu83.pdf>> [consulta: agosto 2016].

⁶ Sobre este punto en particular, los *“servicios complejos”* son aquellos que comprenden dos o más servicios afectos, no afectos u exentos de IVA, con la particularidad que ellos sean divisibles y no dependan entre sí para la ejecución del servicio final, mientras que los *“servicios integrales”* son indivisibles, ya que cada uno de ellos resulta imprescindible en la prestación del servicio final, sin importar si las partes les asignan valores o precios por separado. En otras palabras, un *“servicio integral”* es sinónimo a un *“servicio complejo”* indivisible. Es del caso destacar que los conceptos de *“servicios complejos”* y *“servicios integrales”*, aunque pueden

en cuyo caso se afectará o no con IVA el servicio en su totalidad, dependiendo de cuál es la actividad principal, en caso que existan simultáneamente servicios afectos, no afectos u exentos de IVA. Dicho de otra forma, incluso en el evento que se considerase correcto⁷ utilizar la definición de “*laboratorio*” que otorga la Real Academia Española, de igual forma podría concluirse que los servicios de radiología e imagenología no deben afectarse con IVA, ya que dicho servicio en sí, es un “*servicio complejo*”, indivisible, en que la actividad principal se clasifica en el N°5 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”), según se explicará en las páginas siguientes.

2.- HECHOS GRAVADOS COMPLEJOS E INTEGRALES

El análisis conceptual de realizar un desglose de determinadas operaciones calificando la preponderancia de uno de sus componentes por sobre el otro basado en diversos criterios de valoración (*i.e. volumen, intensidad, dependencia*) es un ejercicio que no es extraño al Servicio de Impuestos Internos. Sin ir más lejos, existe un entramado de construcciones doctrinarias y administrativas que le asignan un asidero especial al tratamiento de ciertas operaciones que de por sí son duales, calificando a las mismas de “*servicios complejos*” o bien de “*servicios integrales*”.

El Servicio de Impuestos Internos tampoco es ajeno a la conceptualización de ciertos servicios como “*complejos*” o “*integrales*”. Es más, existen registros de años de jurisprudencia administrativa en la cual el ente fiscalizador ha ideado una lógica sistemática tendiente a dar solución a aquellas situaciones en que, dada la dualidad o multiplicidad de las actividades generadoras de una operación única, se generan

encontrarse en diversos Oficios del ente fiscalizador, se encuentran desarrollados como tal por: RITTER T., Bárbara. Problemática de los hechos gravados complejos y sujetos gravados por su naturaleza, Tesis para optar al grado de Magíster en Derecho Mención: Derecho Tributario, Universidad de Chile, Santiago, 2011. Asimismo, buena parte de los pronunciamientos referenciados en dicha tesis, fueron utilizados para la elaboración de este trabajo, por tratarse de los Oficios que se refieren a esta problemática.

⁷ Supuesto hipotético que no compartimos por múltiples razones que no viene al caso desarrollar, pero que van desde la fuente que se utilizó para desentrañar el concepto de “*laboratorio*”, como la amplitud que a dicho concepto le pretendió otorgar la derogada Circular N°80 de 2015.

situaciones de indeterminación desde la perspectiva fiscal. Generalmente este dilema se presenta en materia de IVA al confluir en una operación única, actividades afectas y otras no afectas u exentas del referido impuesto.

De un estudio pormenorizado de la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos se desprende que muchas veces esta entidad ha usado como criterio para la determinación de la tributación de una determinada operación híbrida, el atender a cuales de las actividades que concurren en una operación son de por sí complementarias u accesorias a otras que se entienden a su vez como principales, partiendo del presupuesto que la actividad principal será aquella de mayor significancia atendiendo a la finalidad específica de la operación. Sin ir más lejos, y en el ámbito de la entrega de servicios de salud, el mismo Servicio de Impuestos Internos ha señalado los principios vectores de esta construcción conceptual, señalando al respecto que:

*“(…) siempre que se trate efectivamente de un **servicio integral** en el que, no obstante pueda incluirse la entrega o el suministro de bienes al paciente, tanto éstos como el uso de la infraestructura indispensable para la atención, se encuentran incorporados en el costo del servicio, **el que constituye un sólo contrato e importa una prestación indivisible, cuyo precio o remuneración corresponde a la prestación médica completa.***

*No obstante, si en los hechos se efectúa una transferencia a título oneroso de medicamentos o insumos o se realiza una cesión onerosa del uso o goce de cualquier infraestructura, equipos, instalaciones, salas, etc., **no incluidos en el costo del servicio o prestación médica en la forma indicada en los párrafos anteriores, en tal caso evidentemente se deberá gravar con el impuesto al valor agregado emitiéndose la correspondiente boleta**”⁸ (énfasis agregado).*

Este reconocimiento expreso de la autoridad fiscal respecto a la unidad conceptual de ciertos servicios que por sus características se entiendan como “*servicios integrales*” se retomará con posterioridad con el objetivo de ilustrar que, en realidad, aquellos servicios de radiología e imagenología que la autoridad fiscal pretendió gravar con IVA por una aplicación extensiva del concepto de “*laboratorio*”⁹, en la realidad

⁸ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4736 del 20 de diciembre de 2002. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2002/ventas/ja415.htm>> [consulta: agosto 2016].

⁹ Resulta de interés señalar que, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 13 números 6 y 7 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, se encuentra exentos de IVA los servicios que presten ciertos servicios de salud (Fondo Nacional de Salud y a los Servicios de Salud), y

corresponden más bien a servicios profesionales médicos que accesoriamente hacen uso de una determinada infraestructura para prestar sus servicios. El análisis omnicompreensivo de los servicios “*complejos*” e “*integrales*” y de su reconocimiento en la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos, nos permitirán concluir que difícilmente podrían estos servicios encontrarse afectos a IVA.

Reconociendo entonces que existe una sistematización de criterios tendientes a resolver situaciones que de por sí reconocen hipótesis de hecho complejas es que el presente trabajo pretende analizar la tributación de los servicios de radiología e imagenología a la luz del análisis de los servicios “*complejos*” e “*integrales*”. El análisis de estas conceptualizaciones jurídicas pretende esclarecer el hecho de que los criterios tomados en consideración por el ente fiscalizador en el desglose y juicio de valor de estas operaciones, en mayor o menor medida constituyen una labor interpretativa difusa y de difícil determinación.

Como punto de partida para el correcto análisis de la problemática en discusión, debemos referirnos a la “*integridad*” e “*indivisibilidad*” de los servicios, criterios que el Servicio de Impuestos Internos reconoce como fundamentales en esta materia. Quizá el desarrollo más acabado de la autoridad fiscal respecto a estos criterios se encuentra en la aproximación que ha realizado el Servicio de Impuestos Internos respecto a ciertos elementos y actividades que son intrínsecas a la actividad del licenciamiento de un software. El análisis que se ha desarrollado sobre este punto en particular, apunta principalmente a aquellos servicios de asesoría, consultoría, mantención y soporte complementarios de un software y que se ofrecen dentro del licenciamiento de este último. Al efecto, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que:

“(…) puesto que si éstas resultan indispensables para el adecuado funcionamiento de los software licenciados o sublicenciados, de manera que sin ellas éstos últimos no puedan ser utilizados para la finalidad que fueron creados, esta Dirección Nacional

aquellas personas naturales o jurídicas que en virtud de un contrato o una autorización sustituyan, a los servicios de salud, pero sólo respecto de aquellas prestaciones establecidas por ley, entendiéndose por ello, aquellos servicios que se encuentren contemplados en el Arancel del Régimen de Prestaciones de Salud de Fonasa. Véase, por ejemplo: SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 558 del 06 de marzo de 2007. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/ventas/ja4071.htm>> [consulta: agosto 2016]. Bajo esta hipótesis, en caso de entender que el término “laboratorio” comprende los servicios de imagenología y radiología y, en consecuencia, que ellos se encuentran afectos a IVA (descartándose la postura concluida en el presente artículo), éstos de todas formas se encontrarían exentos de IVA hasta la cantidad o monto que cubre la orden o bono Fonasa, respecto de aquellas instituciones que cumplan los requisitos de los numerales 6 y 7 del artículo 13 de la Ley sobre Impuesto a las Venta y Servicios.

*entiende que dichos servicios forman parte integrante de los respectivos programas y, por ende, de las licencias otorgadas, **configurando en conjunto un solo hecho gravado con IVA**, debiendo aplicarse el Impuesto al Valor Agregado sobre el precio pactado por los servicios mencionados”¹⁰.*

Así, del pronunciamiento anterior se podría depender que, bajo el entendimiento de la misma autoridad fiscal, los servicios de asesoría y consultoría referidos en el Oficio, seguirían la suerte del servicio principal (licenciamiento) del cual podrían ser considerados como parte accesorio e indispensable. En una primera aproximación podríamos concluir que la autoridad fiscal atiende a criterios como la accesoriedad y la indispensabilidad de una actividad respecto a otra para analizar operaciones complejas que comprenden varios servicios, que se relacionan de una u otra forma entre sí.

El criterio anterior ha sido replicado en otros pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos sobre esta misma materia¹¹, señalando la autoridad fiscal al efecto que:

*“En cuanto a los servicios arrendados, figuran servicios afectos al Impuesto al Valor Agregado y otros no afectos, sin embargo, se gravarían igualmente por dicho Impuesto al ser parte integrante de un conjunto de servicios, los cuales se prestan en atención a un **hecho principal gravado** como el arrendamiento de equipos y softwares, (...).*

*En definitiva, cuando un servicio se encuentra englobado en un conjunto de servicios o es accesorio a otro acto, **por el hecho de encontrarse la prestación principal afecta y gravada con IVA**, quedan todos los servicios afectos.*

*Ahora, bajo la hipótesis del acto jurídico mixto planteada en la consulta, esto es, un título que contiene más de un acto o contrato, cabe señalar que los servicios que se obliga el arrendador a prestar serían un elemento esencial del contrato de arrendamiento de servicios, sin perjuicio de lo cual, **dicho contrato no pierde su***

¹⁰ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4183 del 26 de agosto de 2003. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2003/ventas/ja552.htm>> [consulta: agosto 2016].

¹¹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 388 del 14 de febrero de 2012. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/ventas/ja388.htm>> [consulta: agosto 2016], SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3470 del 10 de diciembre de 2009. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/ventas/ja3470.htm>> [consulta: agosto 2016] y SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1782 del 16 de mayo de 2000. [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JI1659.pdf>> [consulta: agosto 2016].

naturaleza de accesorio respecto al arrendamiento de cosa, por su vinculación causal¹² (énfasis agregado).

Lo anterior no es más que la materialización de un criterio ya utilizado por el Servicio de Impuestos Internos en otros pronunciamientos, cual es, la aplicación práctica del aforismo jurídico *accessorium non ducit, sed sequitur suum principale* (“lo accesorio sigue la suerte de lo principal”)¹³.

La línea conceptual del Servicio de Impuestos Internos respecto a los criterios de asignación de valor en los “*servicios integrales*” ha sido clara y consistente en el tiempo, lo que bastaría para confirmar que por el hecho de encontrarse la prestación principal de una determinada operación exenta o no afecta a IVA, quedaría la globalidad del servicio no afecto o exento de este impuesto. En efecto, el Servicio de Impuestos Internos ha usado el criterio recién establecido en el Oficio N° 930 de 1991 en el cual se solicitó al Servicio de Impuestos Internos la reconsideración del Oficio N° 5.278 de 1990¹⁴, en el que la autoridad fiscal “*dictaminó que la actividad de prestación de servicios computacionales que desarrollaba la empresa consultante se encontraba contemplada en el artículo 20 N° 3 de la Ley de la Renta*”¹⁵ en virtud de que parte de los servicios que se prestaban podían considerarse dentro de la hipótesis del procesamiento automático de datos, y consecuentemente, estaban afectos a IVA. Sin embargo, el criterio considerado en el anterior Oficio fue reconsiderado por la autoridad administrativa, disponiendo al efecto que el servicio de desarrollo de sistemas computacionales que efectuaba la empresa¹⁶ (los cuales consistían en diseñar, programar e implantar un sistema computacional y, a veces, en un servicio de mantención de carácter periódico de los programas) aun cuando requería de procesar

¹² SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente. Ordinario N° 193 de 2011.

¹³ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 329 del 27 de enero de 2003. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2003/renta/ja446.htm>> [consulta: agosto 2016], SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1206 del 28 de marzo de 1994. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1994/renta/mar5.htm>> [consulta: agosto 2016], y SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1932 del 8 de julio de 1996. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1996/renta/jul55.htm>> [consulta: agosto 2016].

¹⁴ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 5278 de 1990.

¹⁵ RITTER T., Bárbara. Problemática de los hechos gravados complejos y sujetos gravados por su naturaleza. Tesis para optar al grado de Magíster en Derecho Mención: Derecho Tributario, Universidad de Chile. Santiago, 2011, p. 23.

¹⁶ RITTER T., Bárbara. Problemática de los hechos gravados complejos y sujetos gravados por su naturaleza. Tesis para optar al grado de Magíster en Derecho Mención: Derecho Tributario, Universidad de Chile. Santiago, 2011, p. 23.

información para probar los sistemas desarrollados, dichas actividades no se encontrarían afectas como un todo a IVA “(...) aun cuando para su realización deban efectuarse algunos trabajos de procesamiento automático de datos, pero sólo para los efectos de realizar las pruebas de los programas diseñados”¹⁷. Del anterior pronunciamiento se puede concluir que, en los “servicios integrales”, que de por sí son indivisibles, si el servicio principal es un servicio no afecto o exento de IVA, este último será el que constituirá el indicador al momento de aplicar o no el referido impuesto.

Del párrafo anterior se desprende que un principio clave a propósito de los “servicios integrales”, y que hemos venido enunciando en los párrafos anteriores, es que el punto de inflexión en materia de la tributación de servicios que comprenden a su vez actividades afectas, no afectas u exentas de IVA, está en poder “atender a la finalidad del servicio prestado, así ante un conjunto de servicios compuestos por actividades gravadas con Impuesto al Valor Agregado y actividades que no lo están, para determinar si dicho servicio integral estaría o no afecto a tal impuesto, debe acudirse a la finalidad, motivo, o propósito con que tales acciones se prestaron”¹⁸.

Por lo tanto, y de la mano de una interpretación consistente de los pronunciamientos emitidos por el Servicio de Impuestos Internos, para determinar la tributación aplicable a un “servicio integral” se deberá atender a la “finalidad” de las prestaciones que componen a dicho servicio u operación, en cuyo caso si el propósito de dicha acción constituye una actividad gravada con IVA cabría gravar la totalidad del servicio con el referido impuesto, en cambio, si la finalidad es desarrollar una actividad no gravada o exenta de IVA, correspondería desafectar a la totalidad de la operación¹⁹.

Respecto al énfasis que se ha otorgado a la “finalidad” de los “servicios integrales”, ejemplar resulta el Oficio N° 2.342 de 1982 del Servicio de Impuestos Internos, en que se estableció que el criterio para gravar (en este escenario en particular) la totalidad de una operación con IVA fue que las actividades de asesoría económica y financiera, estudios, análisis, preparación de informes, y evaluación de proyectos que se prestaron, tenían por finalidad el concurrir a la obtención de un crédito, actividad contemplada en

¹⁷ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 930 del 18 de marzo de 1991. [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JI1266.pdf>> [consulta: agosto 2016].

¹⁸ RITTER T., Bárbara. Problemática de los hechos gravados complejos y sujetos gravados por su naturaleza. Tesis para optar al grado de Magíster en Derecho Mención: Derecho Tributario, Universidad de Chile. Santiago, 2011, p. 24.

¹⁹ RITTER T., Bárbara. Problemática de los hechos gravados complejos y sujetos gravados por su naturaleza. Tesis para optar al grado de Magíster en Derecho Mención: Derecho Tributario, Universidad de Chile. Santiago, 2011, p. 22.

el artículo 20 N° 4 de la LIR, circunstancia que gatilló que el Servicio de Impuestos Internos determinase afectar con IVA a la totalidad de la actividad²⁰. El Oficio en particular señala lo siguiente:

“(...) sin perjuicio de lo anterior, cuando la contribuyente preste servicios de asesoría económica y financiera, dentro de los cuales se comprenden estudios, análisis, preparación de informes, evaluación de proyectos, etc. y, además, actúe como intermediaria en la obtención de crédito, no corresponde considerar separadamente cada una de las fases del servicio integral, puesto que éste, en su conjunto, persigue un solo objetivo, que es la obtención de los recursos, aun cuando se haya convenido, o sea posible remunerar de forma independiente cada una de esas etapas (...)” (énfasis agregado).²¹

Como consecuencia de la aplicación del criterio de la “finalidad” a los “servicios integrales” surge también otro criterio de determinación en materia de tributación, cual es el de la “indivisibilidad” de los servicios. La indivisibilidad es aquel principio según el cual se impediría que, en los hechos, ante ciertas operaciones integrales se optare por la solución de “prorratear”, es decir, asignar a cada operación su tributación correlativa. Así, cuando todos los servicios contratados en una operación persigan una finalidad única se entenderá que los mismos tienen el carácter de indivisible²².

Los criterios aplicados por el Servicio de Impuestos Internos para estimar si un “servicio integral” constituye o no un hecho gravado, por estar éste “compuesto tanto por acciones o prestaciones gravadas, como por acciones o prestaciones que no lo están o están exentas de dicho tributo, tienden a reparar en el carácter de “imprescindible” de la prestación gravada para el desarrollo cabal de la actividad o en la finalidad del “servicio integral”, la cual puede ser concurrir a la generación de

²⁰ RITTER T., Bárbara. Problemática de los hechos gravados complejos y sujetos gravados por su naturaleza. Tesis para optar al grado de Magíster en Derecho Mención: Derecho Tributario, Universidad de Chile. Santiago, 2011, pp. 24-25.

²¹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2342 del 19 de julio de 1982. [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/INT.010.pdf>> [consulta: agosto 2016].

²² Véase: SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3288 del 12 de noviembre de 2009. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/ventas/ja3288.htm>> [consulta: agosto 2016], SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 281 del 12 de febrero de 2010. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/ventas/ja281.htm>> [consulta: agosto 2016] y SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3484 del 10 de diciembre de 2009. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/renta/ja3484.htm>> [consulta: agosto 2016].

*una determinada actividad gravada, no gravada o exenta*²³. De ahí que a su vez la “*indivisibilidad*” en los hechos se configure por la “*imprescindibilidad*” de ciertos servicios en relación a otros.

Por lo tanto, es dable concluir que en un principio siempre que estemos ante una operación inherentemente indivisible habremos de aplicar un juicio de valor relativo a determinar cuál es la prestación principal de la citada operación y si la prestación que le es accesoria es o no imprescindible para la realización de la finalidad principal del servicio.

Al efecto, resulta interesante precisar que “*la divisibilidad de un servicio depende por una parte, de la naturaleza misma de las acciones y/o prestaciones; las cuales deben ser susceptibles de ser prestadas en forma independiente, operando adecuadamente con prescindencia del otro servicio que en forma conjunta se pacte, lo cual constituye una circunstancia objetiva del servicio mismo y, por otra parte el carácter de divisible es otorgado por los contratantes al pactar los servicios en forma separada, estableciendo para cada una de las prestaciones una determinada remuneración*”²⁴. Acerca de la circunstancia objetiva de la divisibilidad de un servicio, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que:

*“(…) es una **condición objetiva que emana de la propia naturaleza y características técnicas**, tanto de los respectivos programas computacionales como de los servicios otorgados, que no es alterable por eventuales declaraciones que sobre el particular pudieran hacer las partes o por una especial forma de contratación*”²⁵ (énfasis agregado).

Lo anterior es bastante razonable, pues creer que la condición objetiva de indivisibilidad no debiera quedar entregada a la técnica implicaría que tanto los contribuyentes como la autoridad administrativa podrían incurrir en una serie de arbitrariedades.

²³ RITTER T., Bárbara. Problemática de los hechos gravados complejos y sujetos gravados por su naturaleza. Tesis para optar al grado de Magíster en Derecho Mención: Derecho Tributario, Universidad de Chile. Santiago, 2011, p. 32.

²⁴ RITTER T., Bárbara. Problemática de los hechos gravados complejos y sujetos gravados por su naturaleza. Tesis para optar al grado de Magíster en Derecho Mención: Derecho Tributario, Universidad de Chile. Santiago, 2011, p. 15.

²⁵ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4183 del 26 de agosto de 2003. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2003/ventas/ja552.htm>> [consulta: agosto 2016].

3.- LOS SERVICIOS DE IMAGENOLOGÍA Y RADIOLOGÍA COMO SERVICIOS COMPLEJOS E INTEGRALES

En lo atinente a los servicios de imagenología y radiología, ellos suponen, en primer lugar, la toma de determinadas imágenes a cargo de un profesional de la salud experto en la materia, por regla general un tecnólogo médico y, en segundo lugar, la confección de un informe de parte de un médico especialista (radiólogo) que interpreta las imágenes entregando al paciente un diagnóstico médico. De lo anterior es posible apreciar dos servicios diferentes, uno referido a la toma de imágenes en que se utilizará una maquinaria o equipamiento médico específico, junto a la guía o participación directa de un profesional de la salud, y luego, un segundo servicio, referido a la elaboración de un informe por parte de un médico especialista que interpreta las imágenes en cuya virtud efectúa un diagnóstico médico.

Conforme a lo anterior, y aun en la hipótesis que los servicios de imagenología y radiología se encasillen dentro del concepto de “laboratorio” descrito en el N°4 del artículo 20 de la LIR, y por lo mismo, afectos a IVA²⁶, no se debe perder de vista que nos encontramos frente a un “servicio complejo” y, especialmente, ante un “servicio integral”, en que tanto las imágenes capturadas como la elaboración del informe médico de parte profesional experto en la materia (radiólogo), resultan imprescindibles una de la otra, y por lo mismo, indivisibles entre sí. Dicho de otra forma, el diagnóstico que efectúa el médico especialista no podría realizarse sin la toma previa de las imágenes, y, como contrapartida, las imágenes por si solas, no tendrían utilidad alguna para el paciente sin el informe.

En efecto, en materia de servicios de imagenología y radiología nos encontramos ante servicios ambulatorios que corresponden a actividades en que predomina el esfuerzo intelectual por sobre el capital, en donde las instalaciones e infraestructura son solo accesorias, en el ejercicio de un servicio independiente que en su ejecución no comprende ni la estadía, ni el alojamiento, ni la alimentación, ni la atención médica ni de enfermería continua, propias de las actividades desarrolladas por los hospitales, clínicas, laboratorios o establecimientos análogos. Así lo ha señalado el mismo Servicio de Impuestos Internos: “(...) el factor preponderante en la obtención de los ingresos de los profesionales debe ser el esfuerzo físico o intelectual por sobre el empleo del capital. Al efecto, se aclara que para determinar dicha preponderancia **no**

²⁶ Ver nota al pie de página N°7.

deben ser considerados los muebles y útiles, instalaciones, maquinaria y equipos inherentes al ejercicio de la respectiva actividad profesional²⁷ (énfasis agregado).

Ahora bien, frente a lo anterior cabe preguntarse cuál es la actividad o servicio principal, para lo cual debe atenderse a la finalidad del servicio de imagenología y radiología, y ello es obtener un diagnóstico médico, el cual se plasma en un informe que interpreta las imágenes, emitido por un médico especialista, por lo que el servicio principal corresponderá a la actividad intelectual del médico informante, resultando las imágenes un medio para lograr dicho cometido. Con todo, no podemos dejar de mencionar que en la toma de las imágenes interviene activamente un tecnólogo médico, lo que resulta indispensable para la toma de imágenes de calidad, las que posteriormente serán analizadas por el médico especialista.

En razón de lo anterior, es dable concluir que la imagen y el informe médico son dependientes el uno del otro, no pudiendo el informe del médico especialista operar adecuadamente con prescindencia del sustrato material de la imagen, y siendo el informe del médico especialista el servicio principal a prestarse por corresponderse con la finalidad de la prestación como un todo, los servicios de imagenología y radiología no podrían quedar afectos a IVA por corresponder el servicio principal que lo compone, a un servicio calificado dentro de las actividades comprendidas en el N° 5 del artículo 20 de la LIR, en que predomina el esfuerzo intelectual por sobre el capital.

Para efectos de concluir que los servicios de imagenología y radiología son consecuencia de un trabajo profesional, servicio en que prima el ejercicio del intelecto del profesional por sobre un resultado de una serie de logaritmos o el ejercicio de una radiación electromagnética, es que se hace esencial el atender a la finalidad del servicio, según se expuso precedentemente. Con todo, y frente a una interrogante como la antes señalada, otro elemento a considerar a la hora de definir la actividad principal de la actividad accesoria, es realizar un análisis de la estructura de costos de estos servicios.

En otras palabras, si una parte importante o mayoritaria de los costos asociados a los “servicios integrales” de radiología e imagenología, dicen relación con desembolsos relativos a los servicios profesionales prestados por los médicos informantes²⁸,

²⁷ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 21 del 23 de abril de 1991. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1991/circu21.htm>> [consulta: agosto 2016].

²⁸ También habría que considerar los costos del tecnólogo médico, cuya actividad se encuentra clasificada en el N°5 del artículo 20 de la LIR, en razón de que predomina el esfuerzo intelectual por sobre el capital.

difícilmente se podría sostener que el servicio principal corresponde a las imágenes, por cuanto, las imágenes por sí solas no tienen funcionalidad alguna sin un informe médico de parte de un profesional experto en la materia que las interprete, sino que además, si el costo del “*servicio integral*” que proporciona la clínica u hospital se encuentra conformado en parte importante o mayoritaria por los servicios profesionales de los profesionales intervinientes, se refuerza la idea que la totalidad del servicio no debe afectarse con IVA. Si bien acudir a una estructura de costos no es un criterio absoluto para determinar la actividad principal y/o accesoria, es un elemento más a considerar a efectos de desentrañar esta interrogante.

Con todo, en el caso en particular, y salvo que nos encontremos en una hipótesis en que el informe que contiene el diagnóstico médico lo emita directamente la misma máquina que captura las imágenes, sin intervención alguna de un profesional de la salud que interprete los resultados o que manipule la máquina en la toma de las imágenes –caso en el cual sí cabría analizar el concepto de “laboratorio” y su aplicabilidad–, claramente el servicio principal corresponderá a la actividad intelectual del médico especialista, toda vez que las imágenes por sí solas no otorgan ningún diagnóstico médico, sino más bien el informe que contiene la interpretación de dichas imágenes por parte del profesional informante.

4.- INTERPRETACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA EN LOS DENOMINADOS “SERVICIOS INTEGRALES”

Una problemática que a nuestro juicio resulta de interés en esta materia es la de intentar identificar, en la medida de lo posible, alguno de los criterios en que la autoridad fiscal se ha basado para concluir que un “*servicio integral*” deba gravarse o no con IVA, aunque con ello signifique aplicar un hecho gravado respecto de una actividad no afecta o exenta de IVA, o dejar de aplicar IVA a una actividad que sí se encuentra gravada con el referido impuesto.

A) Principio de consideración o realidad económica:

A este respecto es interesante detenernos en el principio de realidad o consideración económica, el cual es un principio interpretativo acuñado por el jurista alemán Enno Becker el cual en su primitiva formulación buscaba más que solamente atender a la

sustancia económica subyacente de un hecho gravado, sino que también a “*su fin, a su significado económico y al desarrollo de las circunstancias*”²⁹. Así, el principio de realidad o consideración económica de por sí es más que una herramienta de recalificación jurídica o de identificación de actos simulados y pasa a ser más bien un criterio interpretativo que busca la aplicación del impuesto de acuerdo a “*sus fines y funciones*”³⁰. En efecto, “*en su versión primigenia, la consideración económica pretendía dar solución, de forma conjunta, a dos problemas interpretativos en materia tributaria: por un lado el de la interpretación de los conceptos utilizados en este ámbito procedentes de otras ramas jurídicas y, por otro, la relación entre el hecho imponible (gesetzlichen Tatbestand) y la materia imponible u objeto del tributo (Sachverhalt)*”³¹.

Debemos hacer presente que el principio de realidad o consideración económica, como mecanismo de interpretación de la ley tributaria, no encuentra soporte directo en la legislación tributaria chilena, salvo en la nueva norma general anti elusión³² incorporada por la Ley N°20.780, en la cual se toma en especial consideración los “*efectos económicos*”³³ de los actos o negocios jurídicos desarrollados por el contribuyente, al momento de determinar si existió o no un abuso de las formas

²⁹ STREETER, Jorge. La interpretación de la Ley Tributaria. Santiago, Revista de Derecho Económico de la Universidad de Chile, números 21 y 22, año VI, Publicación Trimestral octubre de 1967 a marzo de 1968, pp. 33-34, citando a GARCÍA B., Horacio. La Interpretación de la Ley Tributaria, Temas de Derecho Tributario. Buenos Aires, Abeledo - Perrot, 1982, p. 52.

³⁰ STREETER, Jorge. La interpretación de la Ley Tributaria. Santiago, Revista de Derecho Económico de la Universidad de Chile, números 21 y 22, año VI, Publicación Trimestral octubre de 1967 a marzo de 1968, p. 34, citando a JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario, p. 259.

³¹ RUIZ A., Violeta. El fraude a la ley tributaria a examen: los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario. Navarra. Editorial Aranzadi, 2006, p. 31, citando a TIPKE, K.; KRUSE, H. W.: Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar zur AO und FGO, t. 1, § 4, 2003, párr. 106. BECKER, E.: «Zur Anwendbarkeit des § 5 AO., wenn zwischen Gesellschaften m. b. H. und ihren Gesellschaftern Verträge über Verpachtung eines Unternehmens geschlossen werden». StuW, 1924 (in toto).

³² Artículo 4 ter del Código Tributario.

³³ Para mayores detalles sobre este tema, véase: OSORIO, Hugo, GONZÁLEZ, Jaime, VILDÓSOLA, Carla, VIDAL, Vanesa. Elusión. Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas, Editorial Librotecnia, 2016, 252 pp.

jurídicas. Con todo, dicho principio, variantes de él, tienen algún grado de desarrollo en la doctrina nacional en materia laboral³⁴ y corporativa³⁵.

En las páginas siguientes se expondrán algunos de los principales postulados relativos a este principio, principalmente en razón de que es posible vislumbrar ciertas semejanzas entre la multiplicidad de criterios que comprende y el trabajo que en la práctica hace la autoridad fiscal al buscar solución a esta problemática tan particular. Por lo mismo es que aquí no se pretende defender la procedencia o improcedencia de la aplicación de este principio en la labor interpretativa local, ni mucho menos entrar en disquisiciones de si este principio vulnera o no el principio de legalidad o juridicidad³⁶, sino que más bien se busca plantear que es dable sostener que este principio, o una manifestación tácita de él, viene aplicándose en la práctica, específicamente, cuando se acude a criterios de realidad, funcionalidad y finalidad, económica o no, del “*servicio integral*”, a efectos de determinar si la totalidad de la operación se afectará o no con IVA, incluso dejando de aplicar el referido impuesto pese a configurarse el hecho gravado respecto de alguna de ellas, o aplicándolo respecto de operaciones no afectas o exentas, aludiendo al fin último del servicio, de acuerdo a su naturaleza.

Es posible sostener que el ejercicio anterior, en mayor o menor medida, constituye una manifestación tácita del principio en estudio, ya que al momento de analizar los servicios accesorios, el Servicio de Impuestos Internos en su labor interpretativa en caso alguno niega el cumplimiento de los presupuestos objetivos que ordena la ley para el nacimiento de la obligación tributaria, como tampoco niega la inconcurrencia de un hecho gravado básico o especial o la aplicación de una exención, según corresponda, sino que al parecer deja de aplicar el tenor literal de la ley, asilándose en un criterio de realidad, funcionalidad o fin último del “*servicio integral*”. Lo anterior, independiente de si las partes otorgan valores o precios a cada servicio por separado, o

³⁴ GAMONAL C., Sergio. Fundamentos de Derecho Laboral. Santiago, Editorial Legal Publishing, 2014, 260 pp.

³⁵ UGARTE V., Jorge. Fundamentos y Acciones para la Aplicación del Levantamiento del Velo en Chile, Santiago, Revista Chilena de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Chile, Vol. 39 N°3, 2012, pp. 699-723.

³⁶ Sus adeptos postulan que puede resultar esclarecedor atender a un criterio de realidad económica al momento de gravar una determinada operación en materia tributaria, no en la búsqueda de desvirtuar lo establecido taxativamente por las normas legales que regulan las relaciones tributarias, ni menos aun buscando el menoscabar principio de reserva legal ni la seguridad jurídica, sino que en un afán de desentrañar el verdadero alcance e interdependencia que existe entre las actividades que componen un hecho gravado de difícil determinación.

incluso si suscriben contratos independientes por cada servicio, por lo que la construcción interpretativa del ente fiscalizador no supone una operación de descarte o último recurso frente a situaciones en que resulte imposible determinar la base imponible en casos de un servicio que incorpora actividades afectas, no afectas o exentas de IVA, sino que parecería ser que se opta por seguir un criterio de realidad, funcionalidad o finalidad última del servicio, so pena de afectar con IVA una operación que analizada de forma aislada no se encuentra afecta a IVA, o incluso de desgravar una operación gravada con IVA.

Por lo demás, el principio de realidad o consideración económica, en una de sus acepciones, es una modalidad de interpretación teleológica, y habida consideración que los criterios de funcionalidad, realidad y finalidad son comúnmente acuñados por los defensores de este principio, es dable concluir que el ente fiscalizador podría estar tácitamente haciendo alusión a una manifestación de este principio. En efecto, no es baladí que el Servicio de Impuestos Internos concluya, por ejemplo, que una determinada actividad que no se encasilla dentro de un acto de comercio por predominar el esfuerzo intelectual, pero que, a su vez, se considera parte imprescindible de un servicio principal en que predomina el capital, se afecte en su integridad con IVA, ya que, a lo menos, en lo referente a ese servicio accesorio, se gravará con IVA un hecho de la vida económica que no se encasilla en la definición del hecho imponible.

Dicho de otra forma, al atender al hecho gravado del servicio principal, por su consideración funcional finalista y circunstancial, al momento de determinar la aplicación del impuesto, en desmedro de la actividad accesorio, podría a su vez suponer un ejercicio en cierto punto económico, aunque sea indirecto, ya que tanto la actividad afecta, como la no afecta o exenta, son hechos de la vida económica, regulados en el ámbito civil y/o comercial, según corresponda, y algunos de ellos tendrán efectos desde la perspectiva tributaria y otros no, dependiendo de la regulación que los gobierne, pero al adoptarse un criterio como el recién anotado, y al encontrarse dichos servicios en una situación de indivisibilidad, se termina por privilegiar una situación económica por sobre la otra.

Interpretar extensivamente una norma jurídica “*significa ceñirse a ella, pero de acuerdo con sus propósitos, con sus fines, según la voluntad o intención del legislador, buscando desentrañar la ratio legis y llegar a una interpretación lógica y razonable de la misma*”³⁷. De esta manera tradicionalmente se ha entendido que la interpretación de

³⁷ WAHN P., Werner. Interpretaciones que amenazan al derecho tributario tendencias actuales y análisis crítico. Santiago, Revista de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Tributarios de la

la ley es el ejercicio de desentrañar el verdadero sentido y alcance de una disposición normativa, siendo así que la explicación o declaración de su sentido bajo alguno de los criterios interpretativos de que dispone la misma ley es de carácter vinculante tanto para los contribuyentes como para la autoridad fiscal. Para algunos autores, los impuestos debiesen de aplicarse no considerando el negocio jurídico realizado por las partes, sino más bien la intencionalidad económica, el fin querido por las mismas³⁸. Como consecuencia de lo anterior es que la doctrina se ha afanado por tratar de confeccionar un método lo suficientemente eficaz para poder traducir de manera indefectible, en un ejercicio de interpretación funcional, el contenido de una determinada prescripción normativa, todo lo anterior en un contexto que permita revestir a la operación de seguridad jurídica. Así es como muchos de los sistemas interpretativos que conocemos a la fecha nacen como una reacción al excesivo literalismo y pragmatismo de los conceptos legales aplicados especialmente al campo de la tributación.

La teoría de la realidad económica de los hechos gravados o imponibles nace como una herramienta para que tanto la administración tributaria como los jueces se pudiesen apartar del formalismo que los remitía a los conceptos descritos preliminarmente en un hecho gravado y poder más bien atender en los hechos a aquellas relaciones jurídico-tributarias que en la realidad económica se verificaban. Todo lo anterior con los riesgos que ello conlleva, ya que es posible quedar a merced del intérprete. De esta manera, prescindiendo de las formas o apariencias jurídicas, las autoridades fiscales podrían aplicar las disposiciones tributarias según la realidad de los hechos económicos, no siempre coincidentes con aquellas³⁹. Como consecuencia de lo anterior se ha sostenido que el fundamento para aplicar un impuesto en los hechos debe encontrarse en razones de naturaleza fáctica, así: “(...) *lo que las consideraciones sobre la finalidad de la ley, los intereses que ella quiere proteger y*

Universidad de Chile, N° 6, 2012, p. 176, citando a GARCÍA B., Horacio. La Interpretación de la Ley Tributaria. Revista Temas de Derecho Tributario, Buenos Aires, Editorial Abeledo-Perrot, 1982, p. 141.

³⁸ RODRÍGUEZ S., Andrea. Principio de realidad económica y su aplicación en los ajustes por precios de transferencia, Tesis Universidad de Costa Rica. Costa Rica, 2008, p. 59, citando a GAMBOA C., Fernando. El Principio de Realidad Económica como criterio interpretativo en el Derecho Tributario: Una aproximación a su estudio sistemático, San José Costa Rica, Mundo Gráfico, 2000, p. 46.

³⁹ GIULIANI F, Carlos y NAVARRINE, C. Susana. Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, 9ª ed. Buenos Aires, Editorial Lexis Nexis, 1999, p. 81.

expresa imperfectamente, es puesto en evidencia mediante criterios dogmáticos y por ende fortalecido contra cualquier crítica jurídica ⁴⁰.

En efecto, para algunos, el principio de la realidad económica es un ejercicio de razonabilidad y no de discrecionalidad⁴¹. En otras palabras, *“lo que los adeptos de la interpretación económica pretenden –entre los nos situamos- [sic] no es la sustitución del criterio jurídico de interpretación por otro de carácter económico. Lo que se busca es, simplemente, interpretar la norma jurídico-tributaria de manera teleológica, teniendo en cuenta las específicas finalidades económicas a las que se refieren”*⁴². Así, para los defensores de este principio, no se pretende el esgrimir al principio de la realidad económica como uno de especialidad en materia fiscal, sino que simplemente el atender a su funcionalidad en operaciones que de por sí son complejas o están imperfectamente abarcadas por una norma legal o por una interpretación de la autoridad fiscal. Lo anterior principalmente dado que el *“Derecho tributario no dispone de una especificidad que autorice ningún privilegio hermenéutico en relación con otras ramas del Derecho”*⁴³.

Bajo esta perspectiva, el hecho gravado se convierte en un hecho de naturaleza económica en base a cuya magnitud medir la obligación tributaria⁴⁴. En razón de lo anterior la causa de un hecho gravado debe ser buscada en la causa próxima, en la causa que es inmanente en el mismo hecho jurídico de la relación tributaria, explicando su naturaleza y características. En consecuencia, el presupuesto de hecho

⁴⁰ JARACH, Dino. El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario Sustantivo. 3ª ed. Buenos Aires, Editorial Abeledo-Perrot, 1982, p. 144.

⁴¹ FERNÁNDEZ, Julio. La seguridad jurídica y la teoría de la apreciación económica de los hechos imponibles. Lima, Revista N° 23 del Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2006, p. 125, citando a ARAUJO F., Amílcar. El hecho generador de la obligación tributaria, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1964, pp. 44 y ss.

⁴² WAHN P., Werner. Interpretaciones que amenazan al derecho tributario tendencias actuales y análisis crítico. Santiago, Revista de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, N° 6, 2012, p. 171, citando a GRAU, Eros. Concepto de tributo y fuentes del derecho tributario. Sao Paulo. Resenha Tributária/ IBET, 1975, pp. 76-77.

⁴³ WAHN P., Werner. Interpretaciones que amenazan al derecho tributario tendencias actuales y análisis crítico. Santiago, Revista de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, N° 6, 2012, p. 175, citando a FERREIRO L., José. Curso de Derecho Financiero Español. 18ª ed. Madrid, Editorial Marcial Pons, año 1941, p. 76.

⁴⁴ JARACH, Dino. El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario Sustantivo. 3ª ed. Buenos Aires, Editorial Abeledo-Perrot, 1982, p. 144.

de la relación jurídica es también una causa en el sentido lógico y común⁴⁵. Como consecuencia de lo anterior la causa del tributo no debería sino ser la circunstancia o el criterio que la ley asumió en su momento como razón necesaria y suficiente para justificar que, de verificarse un determinado presupuesto de hecho, derive la obligación tributaria⁴⁶. Para Araujo⁴⁷, es posible el concebir que existe una interpretación económica que no importa violación del principio de legalidad, y que consiste en dar a la ley, en su aplicación a hipótesis concretas, una inteligencia tal que no permita al contribuyente manipular las formas jurídicas. Si bien hasta la fecha la historia de la hermenéutica finalista de las normas tributarias ha sido la historia de los intentos de las administraciones tributarias por manipular el núcleo de tipificación de las normas tributarias impositivas⁴⁸, puede llegar el día en que esta interpretación, en su acepción pro-contribuyente se transforme en una herramienta tendiente a proteger al contribuyente frente a interpretaciones antojadizas y literalistas de la autoridad fiscal.

De acuerdo a este postulado, la autoridad tributaria no podría en un principio prescindir de la naturaleza de ciertas situaciones fácticas so pretexto de ejercer su potestad impositiva, así, y bajo el prisma del principio en comento al caso en particular, el ente fiscalizador no podría prescindir del hecho de que en el servicio de diagnóstico de la imagenología y de la radiología tanto la imagen como el servicio médico asociado están interrelacionados al punto de no poder concebir la existencia del uno sin el otro, de manera tal que no corresponda considerar separadamente cada una de las fases de este “*servicio integral*”, puesto que éste, en su conjunto, persigue un solo objetivo, cual es la obtención de un servicio de imagenología y radiología, aun

⁴⁵ JARACH, Dino. El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario Sustantivo. 3ª ed. Buenos Aires, Editorial Abeledo-Perrot, 1982, p. 94, citando a GIANNINI, Achille. II rapporto gioridico d'imposta, Milan, 1937, p. 46.

⁴⁶ MOSCOSO, Vanessa. Efecto de las Clausuras en la Generación de Riesgo Tributario Regional Austro Período 2008-2010. Tesis para optar al Magíster en Administración Tributaria. Cuenca, Universidad de Cuenca, 2012., p. 18, citando a PATIÑO L., Rodrigo. Sistema Tributario Ecuatoriano. Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo. Tomo I. Loja, Editorial UTPL, 2004, p. 61.

⁴⁷ LEO, Ángela. Disposición de fondos a favor de terceros. La Rioja, Revista Oikonomos, Año 4, Vol. 1., 2014, p. 140, citando a ARAUJO F., Amilcar. El hecho generador de la obligación tributaria, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1964, p. 24.

⁴⁸ WAHN P., Werner. Interpretaciones que amenazan al derecho tributario tendencias actuales y análisis crítico. Santiago, Revista de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, N° 6, 2012, p. 172, citando a TAVEIRA T, Heleno. Derecho Tributario y Derecho Privado. Buenos Aires, Editorial Marcial Pons, 2008.

cuando se haya convenido, o sea posible, remunerar en forma independiente cada una de sus etapas.

B) Otros principios interpretativos aplicables:

En primer término, podríamos admitir que quizá la solución a este escenario tan particular de análisis pase por dar preeminencia al principio de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal⁴⁹. En virtud de este principio todo aquello que acceda, auxilie, complemente o facilite una actividad, industria o profesión principal civil o comercial, adquiere, según corresponda, ese carácter⁵⁰. Este principio podría entenderse hasta como idóneo toda vez que implicaría un criterio que, al parecer, no se alejaría mayormente del principio de legalidad o juridicidad, ya que el servicio accesorio debe seguir la misma suerte que el servicio principal desde un punto de vista impositivo. El problema que identificamos en el razonamiento anterior, es que el referido principio no es idóneo para abarcar todos los escenarios fácticos uniformemente, especialmente respecto de aquellos “*servicios integrales*” en que las partes contratantes, pese a la indivisibilidad del servicio, detallan los precios o valores asociados al servicio principal y al servicio accesorio⁵¹, lo que, incluso, puede materializarse en contratos diversos, o en un contrato marco en que se separen las actividades. En esa hipótesis, y al ser perfectamente identificable la naturaleza del servicio accesorio junto a su precio, difícilmente podría sostenerse que se deja de aplicar el tenor literal de la ley si, por ejemplo, respecto de un servicio no afecto a IVA, se aplica igualmente el impuesto asociado al servicio principal, por encontrarse éste último afecto a IVA. Recordemos que en nuestro derecho predomina una interpretación restrictiva de la ley tributaria, es decir, “*(...) no puede darse al sentido de la ley un alcance más amplio que el que fluye del sentido de la letra (...)*”⁵².

⁴⁹ Artículo 1442 del Código Civil: El contrato es principal cuando subsiste por sí mismo sin necesidad de otra convención, y accesorio, cuando tiene por objeto asegurar el cumplimiento de una obligación principal, de manera que no pueda subsistir sin ella.

⁵⁰ SANDOVAL, Ricardo. Derecho Comercial. Tomo I. Volumen 1. 7ª ed. Santiago. Editorial Jurídica de Chile, 2007, p. 37.

⁵¹ Ejercicio perfectamente posible de realizar más allá de lo teórico. En efecto, una cosa es que el servicio final se considere indivisible y otra muy distinta que las partes identifiquen y valoricen los múltiples servicios que puede traer aparejado el “servicio integral”.

⁵² STREETER, Jorge. La interpretación de la Ley Tributaria. Santiago, Revista de Derecho Económico de la Universidad de Chile, números 21 y 22, año VI, Publicación Trimestral octubre de 1967 a marzo de 1968, p. 23.

Otro criterio interpretativo que quizá también pueda servir para resolver este escenario tan particular de análisis es el criterio teleológico. También ajeno a nuestro sistema tributario este principio busca desentrañar la finalidad de la norma jurídica, íntimamente relacionado con el elemento lógico. Ya adelantamos que el principio de consideración o realidad económica, en uno de sus entendimientos, es considerado una interpretación teleológica, pero con ciertos parámetros de finalidad económica. Así, por ejemplo, se ha señalado “*que no es tarea fácil distinguir con nitidez la interpretación teleológica de la interpretación económica*”⁵³. Si bien este mecanismo de interpretación tiene mayor desarrollo y aplicación en el derecho común, en materia tributaria es más difuso y de difícil determinación. Sin ir más lejos, “*(...) En distintos sectores doctrinales se han defendido tesis que niegan la posibilidad de utilizar el método objetivo-teleológico de interpretación de normas jurídicas en la aplicación de las normas tributarias con fines fiscales, con el argumento principal de que no tienen objeto propio a partir del cual pueda partir la interpretación, pues su finalidad sería únicamente la de financiar las cargas públicas*”⁵⁴. Frente a dichas críticas, se ha esgrimido que dicho mecanismo de interpretación debe encontrarse en armonía con la Constitución, y en particular con el principio de igualdad en la capacidad económica, lo que, si bien pone ciertos límites, intentando mantener la solución dentro de la frontera del tenor literal de la norma⁵⁵, no resulta del todo clara su restricción. Con todo, alguien podría eventualmente esgrimir que el ente fiscalizador al momento de concluir que debe estarse a la situación tributaria del servicio principal para determinar si el servicio accesorio se gravará o no con IVA, está haciendo utilización de un mecanismo de interpretación teleológico puro, que atiende a la *ratio legis* o elemento lógico de la norma tributaria.

⁵³ WAHN P., Werner. Interpretaciones que amenazan al derecho tributario tendencias actuales y análisis crítico. Santiago, Revista de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, N° 6, 2012, p. 171.

⁵⁴ RUIZ A., Violeta. El fraude a la ley tributaria a examen: los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario. Navarra. Editorial Aranzadi, 2006, p. 44.

⁵⁵ RUIZ A., Violeta. El fraude a la ley tributaria a examen: los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario. Navarra. Editorial Aranzadi, 2006, p. 44, citando a BIRK, D.: «Verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht». *StuW*, núm. 4/1990, pg. 305, y 1994, 112; TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung*. Band III, cit. pgs. 1255 y 1256, con mayores referencias; LEE, D. S.: *Methoden zur Verhinderung der Steuerumgehung und ihr Verhältnis zueinander...* cit. pg. 104; BLUMENSTEIN, E.; LOCHER, P.: *System des Steuerrechts*. Zürich: Schulthess Polygraphischer Verlag, 1992, pgs. 20 y ss., con mayores referencias; BIRK, D.: *Steuerrecht I (Allgemeines Steuerrecht)*... cit. § 11, RdNr. 28.

Ahora bien, e independiente de la postura que se siga de acuerdo al criterio administrativo implícito en los Oficios del Servicio de Impuestos Internos, lo cierto es que existen una multiplicidad de pronunciamientos de parte de la autoridad fiscal que desarrollan los efectos de un “*servicio integral*”, y de cómo frente a un servicio de estas características, para determinar la aplicación del IVA deberá de estarse a la actividad principal, tanto por criterios finalistas, funcionales o circunstanciales. Por lo mismo, en caso que en un futuro el Servicio de Impuestos Internos emita una nueva Circular u Oficio en que se reitere la postura plasmada en la ya derogada Circular N°80 de 2015, los prestadores de servicios de imagenología y radiología perfectamente podrían acogerse de buena fe a la conceptualización que ha realizado el ente fiscalizador en materia de “*servicios integrales*”, impidiendo el cobro retroactivo de impuestos en los términos dispuestos en el artículo 26 del Código Tributario, siempre que el servicio principal que compone el servicio de imagenología y radiología corresponda a una actividad comprendida en el N°5 del artículo 20 de la LIR, en cuyo caso la totalidad del servicio (toma de la imagen y servicio profesional del médico informante) no se encontraría afecto a IVA, independiente de la definición de “*laboratorio*” que se utilice por parte del ente fiscalizador.

5.- CONCLUSIONES

De la naturaleza y características técnicas del “*servicio integral*” de imagenología y radiología se concluye que la imagen y el informe médico son dependientes el uno del otro, no pudiendo el informe del médico especialista operar adecuadamente con prescindencia del sustrato material de la imagen, y siendo el informe del médico especialista el servicio principal a prestarse por corresponderse con la finalidad de la prestación como un todo, entendemos que los servicios de imagenología y radiología no podrían quedar afectos a IVA por corresponder a un “*servicio integral*” calificado dentro de las actividades comprendidas en el N° 5 del artículo 20 de la LIR.

Concluir algo contrario a lo dispuesto en el párrafo anterior, además de significar una vulneración al artículo 26 del Código Tributario, implicaría que en los hechos se estaría frente a un abuso en las posibilidades de calificación jurídica de ciertos supuestos fácticos que supondría desconocer la delicada dicotomía existente entre la forma y el contenido de las operaciones, generándose en los hechos la gravabilidad de supuestas capacidades contributivas carentes de tipificación legal. Lo anterior implicaría a su vez una reacción contradictoria de la autoridad fiscal habida consideración los Oficios que existen sobre la materia, reacción que podría terminar en una tensión insostenible sobre valores tradicionales de un Estado de Derecho como son la autonomía de la voluntad y la seguridad jurídica.

6.- BIBLIOGRAFÍA

ARAUJO F., Amilcar. El hecho generador de la obligación tributaria, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1964.

FERNÁNDEZ, Julio. La seguridad jurídica y la teoría de la apreciación económica de los hechos imponible. Lima, Revista N° 23 del Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2006.

FERREIRO L., José. Curso de Derecho Financiero Español. 18ª ed. Madrid, Editorial Marcial Pons, 1941.

GAMBOA C., Fernando. El Principio de Realidad Económica como criterio interpretativo en el Derecho Tributario: Una aproximación a su estudio sistemático, San José Costa Rica, Mundo Gráfico, 2000.

GAMONAL C., Sergio. Fundamentos de Derecho Laboral. Santiago, Editorial Legal Publishing, 2014.

GARCÍA B., Horacio. La Interpretación de la Ley Tributaria. Temas de Derecho Tributario, Buenos Aires, Editorial Abeledo-Perrot, 1982.

GIANNINI, Achille. Il rapporto giuridico d'imposta. Milán, 1937.

GIULIANI F, Carlos y NAVARRINE, C., Susana. Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, 9ª ed. Buenos Aires, Editorial Lexis Nexis, 1999.

GRAU, Eros. Concepto de tributo y fuentes del derecho tributario. Sao Paulo. Resenha Tributária/ IBET, 1975.

JARACH, Dino. El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario Sustantivo. 3a ed. Buenos Aires, Editorial Abeledo-Perrot, 1982.

LEO, Ángela. Disposición de fondos a favor de terceros. La Rioja, Revista Oikonomos, Año 4, Vol. 1, 2014.

MOSCOSO, Vanessa. Efecto de las Clausuras en la Generación de Riesgo Tributario Regional Austro Período 2008-2010. Tesis para optar al Magíster en Administración Tributaria. Cuenca, Universidad de Cuenca, 2012.

OSORIO, Hugo, GONZÁLEZ, Jaime, VILDÓSOLA, Carla, VIDAL, Vanesa. Elusión. Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas, Editorial Librotecnia, 2016.

PATIÑO L., Rodrigo. Sistema Tributario Ecuatoriano. Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo. Tomo I. Loja, Editorial UTPL, 2006.

RITTER T., Bárbara. Problemática de los hechos gravados complejos y sujetos gravados por su naturaleza. Tesis para optar al grado de Magíster en Derecho Mención: Derecho Tributario, Universidad de Chile. Santiago, 2011.

RODRÍGUEZ S., Andrea. Principio de realidad económica y su aplicación en los ajustes por precios de transferencia. Tesis Universidad de Costa Rica. Costa Rica, 2008.

RUIZ A., Violeta. El fraude a la ley tributaria a examen: los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario. Navarra. Editorial Aranzadi, 2006.

SANDOVAL, Ricardo. Derecho Comercial. Tomo I. Volumen 1. 7ª ed. Santiago. Editorial Jurídica de Chile, 2007.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 21 del 23 de abril de 1991. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1991/circu21.htm>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 80 del 29 de septiembre de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu80.pdf>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 83 del 19 de octubre de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu83.pdf>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2342 del 19 de julio de 1982. [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/INT.010.pdf>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 5278 de 1990.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 930 del 18 de marzo de 1991. [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JI1266.pdf>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1206 del 28 de marzo de 1994. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1994/renta/mar5.htm>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1932 del 8 de julio de 1996. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1996/renta/jul55.htm>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1782 del 16 de mayo de 2000. [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JI1659.pdf>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4736 del 20 de diciembre de 2002. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2002/ventas/ja415.htm>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 329 del 27 de enero de 2003. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2003/renta/ja446.htm>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4183 del 26 de agosto de 2003. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2003/ventas/ja552.htm>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3872 del 05 de octubre de 2005. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/ventas/ja1030.htm>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 558 del 06 de marzo de 2007. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/ventas/ja4071.htm>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3288 del 12 de noviembre de 2009. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/ventas/ja3288.htm>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3470 del 10 de diciembre de 2009. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/ventas/ja3470.htm>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3484 del 10 de diciembre de 2009. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/renta/ja3484.htm>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 281 del 12 de febrero de 2010. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/ventas/ja281.htm>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 388 del 14 de febrero de 2012. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/ventas/ja388.htm>> [consulta: agosto 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente. Ordinario N° 193 de 2011. [en línea] <http://www.sii.cl/documentos/normativa_ddrr/2011/oriente/ordinario193_6429.pdf> [consulta: agosto 2016].

STREETER, Jorge. La interpretación de la Ley Tributaria. Santiago, Revista de Derecho Económico de la Universidad de Chile, números 21 y 22, año VI, Publicación Trimestral octubre de 1967 a marzo de 1968.

TAVEIRA T, Heleno. Derecho Tributario y Derecho Privado. Buenos Aires, Editorial Marcial Pons, 2008.

UGARTE V., Jorge. Fundamentos y Acciones para la Aplicación del Levantamiento del Velo en Chile, Santiago, Revista Chilena de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Chile, Vol. 39 N°3, 2012.

WAHN P., Werner. Interpretaciones que amenazan al derecho tributario tendencias actuales y análisis crítico. Santiago, Revista de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, N° 6, 2012.

