Artículo: Algunos problemas que plantea la determinación del hecho gravado en el Impuesto al Valor Agregado Chileno
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES



Revista de Derecho

CONCEPCION – CHILE

1 9 8 2

Artículo: Algunos problemas que plantea la determinación del hecho gravado en el Impuesto al Valor Agregado Chileno
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

ALGUNOS PROBLEMAS QUE PLANTEA LA DETERMINACION DEL HECHO GRAVADO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CHILENO

Prof. ELIZABETH EMILFORK S.
Depto. Derecho Económico
Universidad de Concepción

El hecho gravado en el D.L. Nº 825 presenta interesantes problemas derivados, fundamentalmente, de imperfecciones o vacíos del texto respectivo.

La solución de los mismos es, por demás, difícil y, aquellos que han sido abordados por la jurisprudencia administrativa o judicial, no contribuyen, precisamente, a su esclarecimiento sino, tal vez, aumentan la confusión existente.

En efecto, como trataremos de demostrar, no es extraño encontrar oficios emanados del S.I.I. que, frente a situaciones similares, tienen interpretaciones contradictorias; o en que el servicio evita un pronunciamiento preciso sobre la materia, lo que equivale, en el fondo, a dejar sin fundamento la respectiva interpretación. Tales problemas se plantean, principalmente, en relación con las siguientes situaciones:

1. Delimitación entre el hecho gravado venta y el hecho gravado servicio.
2. El devengo en el hecho gravado servicio.
3. Remisión a los números 3 y 4 del artículo 20 de la L.I.R. como elemento del hecho gravado servicio.

1. *Delimitación del hecho gravado venta y servicio.*

En este punto, queremos llamar la atención sobre aquellas situaciones en que la delimitación o calificación del hecho gravado entre venta y servicio se presenta extremadamente difícil.

Aun cuando la tasa del impuesto es la misma, así como la operatoria del crédito fiscal, no cabe duda que la adscripción a uno u otro hecho gravado tiene repercusiones. Así, observamos diferencias en el momento del devengo en la posible operatoria de exenciones en la eventual modificación del hecho gravado, etc.

Artículo: Algunos problemas que plantea la determinación del hecho gravado en el Impuesto al Valor Agregado Chileno
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Tales situaciones podrían agruparse, sólo para los efectos del análisis, en las siguientes:

a) Servicios que involucran transferencia de bienes corporales–muebles, por ejemplo: restaurantes;

b) Situaciones en que ambos contratantes aportan materia, siendo necesario calificar cuál de ellas es la principal en los términos del artículo 1.996 del Código Civil, ejemplo: fotografías, fotocopias, etc.; y

c) Servicios accesorios a una venta y ventas accesorias a un servicio.

Decíamos que se trata sólo de una agrupación para facilitar el análisis, ya que, sin duda, existe arbitrariedad en ella, pues bien, podría estimarse, por ejemplo, que en las situaciones planteadas en la letra a) existiera una venta con servicios anexos; o que en los casos de la letra c) se tratara de servicios que involucren la transferencia de bienes corporales muebles o viceversa.

No es nuestra intención solucionar los problemas planteados, sino que simplemente llamar la atención sobre tales dificultades y sus consecuencias exponiendo la posición adoptada por el S.I.I.

a) Representativa del primer grupo de cuestiones sería la situación planteada en la causa Rol 229–78 de la Décima Primera Administración Zonal (hoy Octava Dirección Regional). Según los hechos de la causa, el 7 de septiembre de 1978, inspectores del S.I.I. se constituyeron en el local del concesionario del Club Concepción. Realizando la fiscalización, detectaron la existencia de un menú y presupuesto de un almuerzo servido a funcionarios de Serviu y que había tenido lugar ese mismo día en el mencionado local. Tales documentos se encontraban firmados por uno de los funcionarios del Serviu y no había sido pagado a la fecha.

Frente a este hecho, los inspectores ordenaron emitir la correspondiente factura, cursando la denuncia respectiva por "no haberse emitido la factura en el momento mismo de terminado el consumo". El contribuyente planteó su defensa argumentando que, por tratarse de un servicio que involucra la transferencia de bienes corporales muebles, sólo procedía extender el documento al pagarse el precio o remuneración del servicio. Esta argumentación no fue considerada por el Tribunal al dictar sentencia.

El criterio sustentado por la Octava Dirección Regional tiene, sin duda alguna, su fundamento en el antiguo artículo 8 letra g) del D.L. Nº 825 que calificaba como venta "las prestaciones de servicio y los productos vendidos o transferidos en hoteles, residenciales... y otros negocios similares"; sin embargo, debemos recordar que el artículo 8 de entonces, al igual que el actual, contenía "actos asimilados", lo que refuerza la tesis de que no se trata propiamente de una venta. En consecuencia, al derogarse dicha norma y no reproducirse dichos actos en el actual artículo 8, deberíamos entender que fue intención del legislador innovar en relación con la situación anterior.

No conocemos otros pronunciamientos expresos de la Dirección Nacional emitidos con posterioridad a la modificación de la ley. Sin

Artículo: Algunos problemas que plantea la determinación del hecho gravado en el Impuesto al Valor Agregado Chileno
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

embargo, pudiera tal vez servir como antecedente el oficio 2945[1] que, delimitando el concepto de "suministro" del artículo 12 A Nº 4, califica de "Servicio de Alimentación" la comida proporcionada gratuitamente al personal de los contratistas de obras en casinos de una empresa minera.

b) Existe otro grupo de situaciones en que la dificultad está en determinar cuál es la materia principal, circunstancia que permitirá calificar el hecho de venta o de arrendamiento de servicios en los términos del artículo 1996 del Código Civil.

En este aspecto, es interesante recordar que, conforme a lo sostenido por la Corte Suprema[2], la palabra "materiales" no es sinónimo de "materia". "Por materiales sólo debe entenderse los elementos y útiles de trabajo necesarios para ejecutar una obra". Acorde con ello, resolvió que constituye arrendamiento de servicios el contrato en virtud del cual se encarga a una empresa editora la impresión de libros, folletos, etc. En este contrato, según la Corte, los materiales con que se confecciona la obra los aporta la empresa, pero la materia es aportada por ambos contratantes, constituyendo parte principal los originales de lo impreso. Desde un punto de vista tributario, recordemos que el antiguo artículo 47 letra j) calificaba de servicios los "servicios y trabajos fotográficos de todo tipo". Impuestos Internos en circular 157 de 30–12–1975[3] hace aplicable esta norma a las fotocopias y trabajos similares. Sin embargo, nos llama la atención el hecho de que en ella se haga referencia "a la venta de fotocopias en general...".

c) Servicios accesorios a una venta y ventas accesorias a un servicio. En realidad, la situación en comentario se acerca más a un problema de base imponible que de hecho gravado. Sin embargo, en la medida en que tales servicios se encuentren comprendidos en la base imponible, pierden su individualidad y pasan a ser absorbidos por el hecho gravado venta, sin que sea posible, entonces, aplicarles separadamente las normas propias de los servicios.

Creemos que es éste uno de los puntos que presenta mayor importancia práctica. En efecto, de aceptarse que ese servicio anexo forma necesariamente parte de la venta se producirían, entre otras, las siguientes consecuencias:

1. Deberían facturarse conjuntamente, produciéndose el devengo del impuesto por ambas operaciones en el mismo momento. Este aspecto reviste especial importancia tratándose, por ejemplo, de ventas a plazo;

2. Podría, eventualmente, producirse una modificación del hecho gravado; tal ocurre, por ejemplo, tratándose de la venta de viviendas prefabricadas. Así, si tales viviendas se venden instaladas, nos encontraremos, según el criterio sustentado por el S.I.I., frente a un contrato general de construcción exento de impuesto. En cambio, si se consideran separadamente tendremos dos operaciones afectas a I.V.A.; y

1 Núñez Alvarado, Iván: "Impuesto a las ventas y servicios" 1982, pág. 84.
2 R.D.J. Tomo 55 Sección 1ª pág. 235.
3 Núñez A., Iván: Ob. cit., pág. 389.

Artículo: Algunos problemas que plantea la determinación del hecho gravado en el Impuesto al Valor Agregado Chileno
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

3. Podría determinar la procedencia o improcedencia de eventuales exenciones. Así, por ejemplo, conforme al oficio 4826 de 20-8-75[4], se califica de "venta" los servicios funerarios prestados por la Dirección de Bienestar Social de la I. Municipalidad de Santiago y se estima que "el presente caso constituye una venta afecta al I.V.A. al igual que las prestaciones de servicios efectuadas por el vendedor con motivo de la venta y que accedan a ella aunque dichos servicios estén exentos cuando se prestan separadamente". Debe tenerse presente, sin embargo, que este oficio fue dictado bajo la vigencia del antiguo texto del D.L. Nº 825, en que existía norma expresa sobre el particular.

Antecedentes para el análisis

Como se dijera anteriormente, el texto original del D.L. Nº 825 contenía normas expresas sobre la materia. En efecto, el art. 8 letra f) enumeraba entre los actos asimilados: "Las prestaciones de servicio efectuadas por el vendedor con motivo de la venta afecta al impuesto de este título, y que acceden a ella, aunque dichos servicios estén exentos cuando se presten separadamente".

Por su parte, el artículo 15, al tratar de la base imponible reproducía esta misma idea en el Nº 1 y agregaba en el Nº 2 la obligación de adicionar también "al importe de los fletes y demás gastos inherentes al transporte de los bienes, cuando la operación haya sido convenida sobre la base de la entrega en el domicilio del comprador o en cualquier otro lugar distinto del domicilio del vendedor". Se presumía de derecho la estipulación cuando el transporte se efectuaba con medios o personal del vendedor.

Las normas anteriores no fueron, sin embargo, mantenidas en el texto actual, lo que pudiera interpretarse como un cambio de criterios del legislador. La pregunta entonces sería: ¿Queda a decisión del contribuyente facturar separada o conjuntamente?, e incluso, ¿puede facturar conjuntamente, si al proceder así anticipa el devengo? Recordemos que el servicio ha rechazado facturaciones anticipadas sobre todo cuando ellas tienen lugar con motivo de permutas, lo que implica facilitar la compensación de los créditos de los débitos.

El estudio de la jurisprudencia administrativa –escasa sobre la materia– no aporta elementos claros al análisis.

En general, cuando conforme a la convención se transfieren bienes corporales muebles instalados, el Servicio de Impuestos Internos acepta incluir, como parte integrante de la venta, la instalación del bien. En este sentido pueden consultarse, oficio Nº 150 de 10 de enero de 1980: Adquisición de un sistema protector contra incendios instalado[5]; oficio 388 de 25 de enero de 1978[6] en que se califica de contrato general de construcción la adquisición de refugios camineros consistentes en estructuras

4 Núñez 1978, pág. 512.
5 Núñez, 1981, página 33.
6 Núñez, 1978, página 288.

Artículo: Algunos problemas que plantea la determinación del hecho gravado en el Impuesto al Valor Agregado Chileno
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

metálicas que se adquieren instalados de tal modo que no pueden ser removidos sin detrimento.

Asimismo, se ha calificado de contrato general de construcción el celebrado con una empresa cuyo objeto es fabricar y/o producir viviendas y construcciones industrializadas o parte de las mismas, mediante procedimientos repetitivos o seriados destinados a ser armados en el lugar de ubicación definitiva de las viviendas y construcciones, siguiendo trazados y diseños previamente tipificados, incluyendo tanto unidades completas como sus partes componentes y la armaduría o construcción de ellas[6bis].

Puede apreciarse que en los casos antes reseñados, las circunstancias de considerarse un todo la venta con el servicio de instalación, modifica el hecho gravado. Ambas operaciones, separadamente, habrían quedado afectas a I.V.A.; en conjunto, cambian su calificación jurídica, quedando exentas.

Una posición distinta a la reseñada encontramos en el oficio número 2021 de 3 de mayo de 1977[7] que, siguiendo el criterio sostenido bajo el texto antiguo de la ley (recuérdese oficio sobre servicios fúnebres antes citado), separa la venta del servicio para los efectos de limitar el alcance de una exención.

Se expresa en el citado oficio "en el caso en que la venta del servicio informativo gráfico comprende el servicio entregado en el domicilio de la agencia noticiosa, el importe que se cobre a título de franqueo o traslado de material informativo gráfico desde el domicilio de la agencia noticiosa hasta el domicilio del cliente o medio de comunicación está gravado con el I.V.A., por no ser un servicio informativo propiamente tal".

Tratándose de ventas accesorias a un servicio, el oficio 2463 de 20 de mayo de 1977[8] parece entregar la cuestión a la decisión del contribuyente en cuanto, refiriéndose al servicio de mantención de vehículos motorizados efectuados en los "pozos" de los servicentros, sostiene: "En aquellos casos en que... dichos establecimientos emitan una sola boleta que incluya aunque sea separados el valor del servicio y el de transferencia de bienes corporales muebles empleados en dicho servicio o reparación, se adeuda el I.V.A. no sólo sobre el valor de la mano de obra sino que, además, sobre el valor de los materiales, repuestos... y otros insumos utilizados en dichos servicios o reparaciones" y, agrega: "En cambio si se emite una boleta de venta por la transferencia de las especies empleadas en la prestación del servicio, como sería el caso en que la estación de servicio vende, previamente, el aceite en su envase sellado al cliente y otra boleta por el servicio propiamente tal, estas operaciones quedan afectas, independientemente, por las normas del D.L. Nº 825".

Finalmente, el criterio vuelve a cambiar en el oficio 3635 de 16 de junio de 1980[9], en el que se sostiene que las entregas de material didáctico, indispensable para dar cumplimiento cabal al cometido docente

6 bis Montt Ruiz, Rafael, Comentario sobre diversos casos de aplicación de los tributos del D. L. 825, en ECT, Nº 16, abril 1979, pág.1.481.
7 Núñez 1982, página 19.
8 Núñez 1982, página 320.
9 Núñez, 1982, página 302.

Artículo: Algunos problemas que plantea la determinación del hecho gravado en el Impuesto al Valor Agregado Chileno
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

y cuyo valor se encuentre incluido en el precio de matrícula, quedarían exentos de impuesto, en virtud de lo establecido en el artículo 13, número 4. Justificando tal criterio, se expresa: "En este sentido y dado que ellos se encuentran incorporados en el costo del servicio, no habría, en este caso, un desplazamiento de bienes corporales muebles a título oneroso, por lo cual se infiere que la entrega de material didáctico forma parte del servicio docente impartido...".

2. *El devengo en el hecho gravado servicios*

Normalmente se entiende que el devengo no es sino el momento elegido por el legislador para estimar acaecido el hecho gravado; aspecto especialmente importante en aquellos casos en que, por su naturaleza, la realización efectiva del hecho puede desplazarse en el tiempo originando problemas de interpretación en cuanto al momento preciso en que nace la obligación tributaria.

Así considerado, resulta evidente que, en cierta forma, las normas de devengo pueden resultar arbitrarias o ficticias en el sentido de no reflejar el momento exacto en que el hecho se consuma o reúne todos sus elementos.

Tal es, precisamente, la situación que se produce en el devengo del impuesto a los servicios. Es efectivo que, conforme al artículo 2 Nº 2 del D.L. Nº 825, debe existir una prestación y una remuneración; sin embargo, el legislador entiende acaecido el hecho al momento de efectuarse el pago de la remuneración o emitirse la documentación pertinente; en el fondo es como si presumiera que, a ese momento, la acción o prestación se ha realizado.

Ahora bien, conforme a lo dicho, el impuesto se devengará en ese momento; nacerá el débito fiscal para el sujeto pasivo, deberá soportarlo el contribuyente y, en general, se producirán todas las consecuencias que de tal hecho se derivan, sin que puedan las partes *en ese momento* eludir tales obligaciones so pretexto de no haberse materializado efectivamente los elementos constitutivos del hecho gravado.

Evidentemente que, si en definitiva esta ficción del legislador –que es meramente temporal– no se ajusta a la realidad ya que, por ejemplo, la acción o prestación no tiene lugar, nacerá para las partes el derecho a recuperar lo indebidamente pagado. Así, si las partes de común acuerdo al no haberse realizado la acción o prestación deciden resciliar el contrato, deberán proceder conforme a lo señalado en el artículo 21, Nº 2; si en la situación anterior no se produce acuerdo y el contrato se resuelve por sentencia judicial, procedería la devolución de lo indebidamente pagado, conforme al artículo 126 del Código Tributario.

El criterio anterior, sustentado por el S.I.I. en circular 111 de 1975, no es, sin embargo, compartido por la Corte Suprema y es, precisamente, esta sentencia la que motiva nuestro comentario.[10]

10 Sentencia de la Corte Suprema de 17 de abril de 1981, citada en Núñez 1982, páginas 123 y siguientes.

Artículo: Algunos problemas que plantea la determinación del hecho gravado en el Impuesto al Valor Agregado Chileno
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

En realidad, los hechos planteados en el recurso de queja no corresponden a un problema de impuesto a los servicios; se trataba de la no emisión de boletas por servicios profesionales; sin embargo, todo el razonamiento jurídico tanto del S.I.I. como de la Corte gira en torno a los artículos 9 y 55 del D.L. Nº 825.

Impuestos Internos mantiene la posición antes señalada, en tanto que la Corte sostiene, en su considerando quinto: "Que si bien el artículo 9, letra a) del referido D.L. establece que el impuesto se devengará en la fecha en que la remuneración se perciba o se ponga en cualquier forma a disposición del prestador de servicios; lo que repite el inciso primero del artículo 55 y el artículo 15 del reglamento de la referida ley; no por ello se colige que deba pagarse el tributo antes de que preste el servicio, porque dichas normas presuponen, previamente, que los servicios se prestaron. En cambio, las disposiciones aludidas bien pueden referirse al caso inverso, en que el contribuyente pese a realizar el servicio no haya recibido el pago, por lo que no puede obligársele a extender la respectiva boleta, ya que nada ha percibido, y confeccionará la boleta cuando de cualquier modo y después de prestado el servicio se le remunera".

Puede apreciarse que la posición de la Corte Suprema resulta revolucionaria, alterando lo que tradicionalmente se ha sostenido sobre la materia. Nos parece, sin embargo, altamente discutible, razón por la cual hemos deseado traerla al debate.

Finalmente, y a tal efecto, podría ser interesante agregar un último antecedente cuyo alcance confesamos no comprender cabalmente. Se trata del Informe Nº 37[11] que expresa: "El hecho gravado del Impuesto a los Servicios supone la concurrencia de tres requisitos copulativos que deben ocurrir bajo el imperio de una misma ley: la prestación de un servicio, la percepción de una remuneración, y que ambos correspondan a una actividad gravada. Es así, que debe distinguirse el hecho gravado por el Impuesto a los Servicios del momento en que se devenga dicho tributo como, asimismo, de la oportunidad del pago del mismo".

"En consecuencia, ocurrido un cambio de legislación, el hecho del pago de la remuneración, aisladamente considerado, no determina la aplicación del impuesto si no concurren los demás elementos que tipifican el gravamen".

3. *Referencia a los Nºs 3 y 4 del artículo 20 de la LIR como elemento del hecho gravado servicios.*

El tercer problema que queremos abordar en esta oportunidad dice relación con uno de los elementos del hecho gravado servicios: la remisión que el legislador hace a los Nºs 3 y 4 del artículo 20 de la LIR.[12]

11 Informe Nº 37 de 1975, Núñez 82, página 512.

12 Conforme a lo dispuesto en el Art. 2º Nº 2 del D.L. 825, se entiende por "servicio", la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los Nos. 3 y 4 del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Por su parte, el Art. 20 de la Ley de Impuesto a la Renta establece un impuesto de primera categoría del 10% que gravará:

Artículo: Algunos problemas que plantea la determinación del hecho gravado en el Impuesto al Valor Agregado Chileno
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Es éste, en nuestro concepto, uno de los puntos más conflictivos en la aplicación práctica del impuesto. Recordemos que el texto primitivo del D.L. Nº 825 gravaba, prácticamente, todos los servicios prestados por contribuyentes que tributaran en la 1ª categoría; ello ya sea por estar específicamente enumerado en el artículo 47, ya sea en virtud de la remisión general al Nº 5 del artículo 20.

Al modificarse la ley, así como la descripción de actividades contenidas en los Nºs 3 y 4, no cabe duda que la intención del legislador fue limitar la aplicación del impuesto sólo a ciertos servicios: los allí enumerados o los asimilados en virtud de la norma del artículo 8º.

Sin embargo, el hecho de tomar prestado de otra ley y, de otra disciplina, parte del elemento integrante del hecho gravado crea, en nuestro concepto, confusiones y situaciones difíciles de resolver por la ambigüedad de las normas llamadas a cumplir tal función. Tal ocurre con aquellas prestaciones de servicios emanadas de actividades que no están específicamente señaladas en los referidos números, pero que podrían quedar afectas en la medida en que fueren calificadas de actividad comercial o industrial. Es necesario, entonces, delimitar ambos conceptos como punto de partida del análisis.

Concepto de industria: El artículo 6º del reglamento contiene, "para los efectos de la aplicación de la ley", una definición de industria que no hace sino reproducir el concepto genérico contenido en el D.S. Nº 194 del Ministerio de Economía de 12-6-54, hoy derogado.

La primera duda que plantea el artículo en comentario es la de determinar si pudo o estaba facultado el Ejecutivo para definir este elemento del hecho gravado, sobre todo si se considera a) que el D.L. Nº 825, toma este concepto de la LIR y b) que por la vía reglamentaria podía, como de hecho ocurre, ampliarse notoriamente el ámbito de aplicación del tributo.

La respuesta es extraordinariamente importante ya que, según veremos, conforme al artículo 6º, pocos serían los servicios que quedarían fuera del concepto de industria; en cambio, si negáramos facultad al reglamento, sería aplicable en la materia, el Diccionario de la Real Academia, cuyo concepto es notoriamente más restringido.

Del análisis de la definición reglamentaria se desprende que los elementos determinantes para la existencia de una industria son: 1) lugar en que se desarrolla la actividad: fábrica, plantas y talleres; y,

---

"Nº 3.- Las rentas de la industria, del comercio, de la minería y de la explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas, compañías aéreas, de seguros de los bancos, asociaciones de ahorro y préstamos, sociedades administradoras de fondos mutuos, sociedades de inversión o capitalización, de empresas financieras y otras de actividad análoga, constructora, periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones.

Los bancos, empresas financieras y otras similares, tributarán no sólo por sus rentas percibidas o devengadas, sino también por los anticipos de intereses que obtengan; y

"Nº 4.- Las rentas obtenidas por corredores, sean titulados o no, sin perjuicio de lo que al respecto dispone el Nº 2º del artículo 42º, comisionistas con oficina establecida, martilleros, agentes de aduana, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario y aduanero, y agentes de seguros que no sean personas naturales; colegios, academias e institutos de enseñanza particulares y otros establecimientos particulares de este género; clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos, particulares y empresas de diversión y esparcimiento".

Artículo: Algunos problemas que plantea la determinación del hecho gravado en el Impuesto al Valor Agregado Chileno
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

2) el destino de tal actividad: elaboración, reparación, conservación, transformación, armaduría, confección ... "o prestación de servicios, tales como molienda, tintorería, acabado o terminación de artículos".

La parte final de esta norma extiende en tal forma la noción de industria que deberíamos concluir que en cuanto al elemento destino, toda prestación de servicios sería actividad industrial (la enumeración es meramente ejemplificativa "tales como ..."); en consecuencia la única limitante debería buscarse en el otro elemento, cual es el lugar en que se desarrolla el servicio.

Si la actividad se realiza en fábricas, plantas o talleres, el servicio sería industria; si no concurre este elemento material, quedaría fuera del concepto.

Naturalmente que semejante interpretación replantea el problema, esta vez en orden a esclarecer el real significado de tales términos. Según el Diccionario de la Real Academia, fábrica es el establecimiento dotado de maquinaria, herramientas e instalaciones necesarias para la fabricación de ciertos objetos, obtención de determinados productos o transformación industrial de una fuente de energía. Puede, también, entenderse como tal, los edificios.

Por su parte "planta" tiene tres acepciones: fábrica, central de energía, instalación industrial y central eléctrica; finalmente, taller es el lugar en que se trabaja una obra de mano.

Curiosamente, el S.I.I., en oficio 429 de 1981[13], fundamenta su criterio en orden a calificar determinada actividad como accesoria a la industria minera, tomando el término industria de la Real Academia y no el del reglamento.

Pareciera que el elemento común a los tres conceptos es la existencia de un lugar físico con instalaciones que posibilitan la prestación del servicio. Si así fuera, ¿podría estimarse como industria los servicios agrícolas prestados por no agricultores en los mismos predios?

Si abandonamos el concepto reglamentario y nos atenemos al del diccionario de la lengua, industria es "el conjunto de operaciones materiales ejecutadas para la obtención, transformación o transporte de uno o varios productos naturales".

Aplicando este concepto aparentemente los servicios agrícolas antes referidos pudieran ser calificados de industria; no ocurriría lo mismo con los servicios fotográficos, por ejemplo.

Acto de comercio. Un servicio que no pudiera ser calificado de industria podría, todavía, quedar afecto en la medida en que constituya un acto de comercio.

La noción de acto de comercio es bastante imprecisa, y diríamos insuficiente, considerando que el Código data de 1865. Es indudable que el legislador de ese entonces desconocía buena parte de lo que hoy en la práctica se considera actividad mercantil.

De la enumeración que hace el artículo 3º, del Código de Comercio, sirve a nuestro análisis, por su generalidad, fundamentalmente el Nº 7 en cuanto se refiere a las empresas de suministros y a las agencias

13 Núñez 82, pág. 508.

Artículo: Algunos problemas que plantea la determinación del hecho gravado en el Impuesto al Valor Agregado Chileno
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

de negocios. En otras palabras, si pretendiéramos calificar de comercial servicios no expresamente descritos en los números 3 y 4 del artículo 20 sería, precisamente, este Nº 7 el que podría darle tal carácter. En el hecho, en las pocas oportunidades en que la jurisprudencia administrativa ha fundamentado la existencia del gravamen, ha utilizado, precisamente, la noción de "suministro".

Ahora bien, para estar en presencia del acto de comercio en comentario, es necesaria la concurrencia de dos elementos:

a) Participación de una empresa; y

b) Existencia de un suministro.

En cuanto a la noción de empresa, la primera duda es determinar si para estos efectos deberá estarse a la acepción que el derecho comercial da a esta forma de organización o, podría, eventualmente, recurrirse a otras ramas del derecho, como por ejemplo, al concepto de empresa que pudiera utilizarse para estos efectos tributarios.

Pareciera que si se trata de determinar la mercantilidad del acto la noción de empresa debería, también, ser la que el derecho mercantil acepta. En tal sentido, la doctrina nacional, en forma más o menos uniforme, toma como punto de partida el artículo 166 del Código y señala, como rasgos generales de la empresa: a) existencia de capital, propio o ajeno; b) una organización establecida; y c) trabajo ajeno, aceptándose, sin embargo, que el empresario también pueda, ocasionalmente, desarrollar la actividad por sí mismo. La empresa, entonces, actúa realizando una labor de intermediación entre estos factores productivos, que unifica, y los que necesitan el producto o servicio.[14]

Es necesario hacer presente, sin embargo, que Olavarría no comparte las ideas antes expuestas, acercándose más a la moderna noción de empresa mercantil. Así, para él los elementos característicos de una empresa serían: a) industria metódica y profesionalmente organizada; y b) propósito lucrativo en la producción o cambio de bienes y servicios. No es el elemento indispensable la intermediación.[15]

No es nuestra intención profundizar estas materias, sino, solamente, destacar la existencia de discrepancias en la doctrina mercantil acerca del concepto jurídico de empresa y, en la medida en que las modernas tendencias amplían tal noción, en la misma forma se amplía la cobertura del impuesto determinado en función de este elemento. Así, es posible que, con la noción del Código de Comercio, la persona que se dedica, por ejemplo, a la fumigación terrestre en avión de su propiedad no pueda ser calificada como empresa, pero que sí pueda serlo en las modernas concepciones.

El contrato de suministro, por su parte, tampoco está definido en el Código de Comercio y, como anota Olavarría, la doctrna y la jurisprudencia tienen sobre este contrato un concepto confuso.[16]

14 Véase: Varela, Raúl; Derecho Comercial Tomo I, pág. 45; Palma Rogers; Derecho Comercial Tomo I, pág. 46; Eyzaguirre, Rafael. Derecho Comercial, Parte General, pág. 35.
15 Olavarría A., Julio. Manual de Derecho Comercial 1970, pág. 108.
16 Olavarría, Julio. Ob. cit., pág. 113.

Artículo: Algunos problemas que plantea la determinación del hecho gravado en el Impuesto al Valor Agregado Chileno
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Pareciera existir acuerdo entre los autores en el sentido de considerar, como tales, los contratos que tienen por objeto proveer o suministrar bienes muebles o servicios durante cierto tiempo a un precio determinado.

El código hondureño y el de El Salvador lo definen como: "Aquel en que una parte se obliga a cambio de un precio a realizar en *favor de otra* prestaciones periódicas o continuadas de cosas".[17]

Olavarría, en cambio, define la empresa de suministros como: "La constituida para facilitar periódica o continuamente *al mercado* en dominio o en uso o goce la utilización de bienes, servicios, gestiones e informaciones mediante un precio fijado de antemano y que permanecerá invariable durante cierto tiempo". Califica como tales las empresas de pompas fúnebres, funciones de diversión a domicilio, fotografías, etc.

Analizando los conceptos transcritos puede apreciarse que todos ellos se refieren de una u otra forma a un elemento temporal: El suministro tiene que ser periódico o continuo. Sin embargo, existe gran diferencia entre los primeros conceptos, especialmente, el del código hondureño y el de Olavarría; en efecto, en los primeros, la periodicidad está establecida en relación con la otra parte contratante, es decir, el servicio debe ser periódico en favor del cocontratante, en cambio Olavarría refiere la periodicidad "al mercado". De seguirse este segundo criterio, deberíamos concluir que todo servicio no esporádico sería suministro y, en la medida en que el prestador fuera una empresa sería acto de comercio. Traspasada esta noción al Derecho Tributario y complementada con lo dispuesto en el artículo 2º, Nº 4 que prescinde de la periodicidad, gravando también los servicios esporádicos, deberíamos concluir que los únicos servicios que quedarían al margen del gravamen serían aquéllos prestados por contribuyentes que no fueran empresas y, a la inversa, bastaría la presencia de ésta para hacer aplicable el impuesto.

En nuestro concepto no es ésta la interpretación correcta, creemos que el contrato de suministros requiere la periodicidad en relación con la contraparte, en caso contrario, la amplitud de este Nº 7 haría casi inoficiosa buena parte del artículo 3º del Código de Comercio.

Finalmente, para aportar mayores elementos de análisis quisiéramos pasar revista a la jurisprudencia administrativa con el objeto de determinar si existe o acoge algunos de los criterios antes expuestos que permitiera extraer una línea de interpretación. Lamentablemente, podremos constatar que, en la generalidad de los casos, eso no ocurre y, en el hecho, la confusión aumenta. Por otra parte, como anticipáramos, normalmente el Servicio no se compromete, limitándose a justificar el gravamen por quedar la actividad comprendida "en los Nºs 3 y 4 del artículo 20".

a) Oficios que parecieran aceptar la noción de suministros considerando como tal, servicios periódicos prestados por empresas:

Los oficios 5480 de 25–8–80[18] y 8743 de 2–12–80[19], el primero, relativo al servicio de aseo y mantención prestado por una empresa y el segundo, al servicio de resguardo y vigilancia realizado también por em-

17 Olavarría, Julio. Ob. cit., pág. 112.
18 Núñez. Ob. cit., pág. 73 (1982)
19 Núñez Ob. cit., pág. 750.

Artículo: Algunos problemas que plantea la determinación del hecho gravado en el Impuesto al Valor Agregado Chileno
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

presas, califican tales prestaciones como acto de comercio por tratarse de suministro, "término que al no estar limitado por la ley debe entenderse en su sentido más amplio y, por lo tanto, cabe incluir en él los suministros de bienes y los de servicio".

Es interesante anotar que la posición no ha sido clara en esta materia. Así, en el Manual de Consultas Tributarias Nº 23[20], inspectores del S.I.I. analizando el texto del D.L. Nº 825 califican como actividad del 20 Nº 5, "los ingresos provenientes de la prestación de servicios, por empresas de primera categoría, por aseo y limpieza de casas, locales, oficinas, edificios, etc.", y los "ingresos provenientes de la prestación de servicios, por empresas de primera categoría, por vigilancia y control de industrias, bancos, locales comerciales, etc.".

El oficio 4981 de 25–7–78[21] deja afecto al tributo, aunque sin expresar fundamento, los servicios de administración prestados por una empresa minera a otra, en el caso de explotación conjunta de yacimientos.

Pareciera que, en esta situación, concurrirían, también, los elementos del Nº 7 del artículo 3º del Código de Comercio, ya que existiría una empresa y el servicio cumpliría con el elemento que hemos calificado como "temporal".

b) Oficios relativos a prestaciones de servicios consistentes en asesorías y asistencia técnica.

1. El oficio 1803 de 1979[22] se refiere a los contratos de asistencia técnica celebrados por los agricultores con empresas autorizadas por el Ministerio de Agricultura para prestar tales servicios. Estos se encuentran afectos al I.V.A. "siempre cuando la empresa prestadora de servicios técnicos se encuentre clasificada en los Nºs 3 ó 4 del artículo 20 de la Ley de la Renta y tribute en la primera categoría de la ley del ramo".

   Si alguna de las "empresas" aludidas cumple los requisitos para tributar en 2ª categoría, el impuesto no sería aplicable.

2. Hay un conjunto de oficios que declaran no afectos a I.V.A. estos servicios, dando como fundamento el que esas actividades no queden comprendidas en los Nºs 3 ó 4 del artículo 20. Sin embargo, en casi todos ellos, los servicios son prestados por corporaciones de derecho privado que no persiguen, por tanto, fines de lucro, circunstancia que se menciona, expresamente, en ellos.

   Se trata, por ejemplo, del Instituto de Investigaciones Geológicas, del Instituto de Fomento Pesquero, del Servicio de Cooperación Técnica, del Instituto Nacional de Normalización.[23]

3. Finalmente, hay dos oficios[24] que, expresamente, clasifican estas prestaciones en el 20, Nº 5. Es interesante hacer notar que uno de ellos, el oficio 4781 de 1979, se refiere a las remuneraciones obtenidas por una "empresa de servicios del agro".

20 Manual de Consultas Tributarias, noviembre de 1979, pág. 1991.
21 Núñez. Ob. cit., pág. 636. (1982).
22 Núñez 82, pág. 74.
23 Núñez 82, págs. 74 y 75.
24 Núñez 82, pág. 76 y Núñez 80, pág. 28.

Artículo: Algunos problemas que plantea la determinación del hecho gravado en el Impuesto al Valor Agregado Chileno
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Puede apreciarse que existe evidente contradicción entre el primero y el último de los oficios citados; ambos del año 1979. Que, en los otros, pareciera ser elemento determinante de la clasificación más que la actividad misma, el sujeto que la presta, es decir, corporaciones de derecho privado. En todo caso, lamentablemente, no existe claridad ni podríamos extraer la unidad de criterio que buscamos.

c) Oficios que parecen atender más al sujeto que a la actividad desarrollada por el mismo. Según el oficio 3240 de 23-6-77[25] los ingresos provenientes de avisos publicitarios y de propaganda para la impresión de la guía de socios de la Corporación de Pequeños y Medianos Industriales Metalúrgicos, se encuentran afectos a I.V.A. "en atención a que esa corporación ejecuta un servicio a las empresas publicitarias y tributa de acuerdo con el artículo 20, Nº 3 de la Ley de Impuesto a la Renta".

Criterio contrario se sostiene en los oficios 7731 de 1978 y 6373 de 1980[26], estimándose que no se encuentran afectos a I.V.A. los servicios prestados al contratar la publicación de avisos y propaganda de cualquier especie en una revista de información especializada, publicada por la Dirección de Aeronáutica toda vez que "la prestación proviene de una actividad comprendida en el artículo 20, Nº 5 de la Ley de la Renta, considerando el carácter institucional y estrictamente informativo especializado de la referida publicación".

En igual forma, no quedan afectos al impuesto los ingresos que la Fundación Niño y Patria percibe de personas que contratan avisos comerciales para ser publicados en la revista que edita esa institución, por cuanto las rentas a que se alude quedan comprendidas dentro del Nº 5 del artículo 20.

d) Situación tributaria de los servicios agrícolas.

El análisis de los oficios y circulares dictados sobre la materia permite detectar, también, posiciones contradictorias del S.I.I. que dificultan considerablemente la solución de casos concretos.

Así, tomando como base lo dispuesto en el artículo 5º del reglamento, no se encuentran gravados con el impuesto al valor agregado por tratarse de actividades no comprendidas en los Nºs 3 y 4 del artículo 20 de la LIR, los servicios que digan relación directa con la actividad agrícola.

Por su parte, la circular 126 de 1977 que instruye acerca de la incorporación del impuesto a los servicios al I.V.A., sostiene que la nueva redacción de los Nºs 3 y 4 del artículo 20 y la eliminación de la referencia que antes hacía la ley al Nº 5, llevan a una aplicación más restringida del tributo y, así, por esta circunstancia, quedan exentas del tributo en cuestión los servicios de araduras y mejoramientos de tierras, prestados por agricultores y mantienen su exención otros servicios relacionados con el sector agrícola, que estaban exentos de acuerdo con el artículo 59, Nº 11 del texto antiguo, tales como servicios de trilladura, cosecha, siembra, inseminación artificial, etc.[27]

25 Núñez 82, pág. 197.
26 Núñez 82, págs. 275 y 394.
27 Núñez 82, pág. 539.

Artículo: Algunos problemas que plantea la determinación del hecho gravado en el Impuesto al Valor Agregado Chileno
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Con los antecedentes transcritos, pudiera estimarse que los servicios agrícolas prestados o no por agricultores quedarían fuera del ámbito de aplicación del impuesto. La pregunta que corresponde formular es: ¿cuál es el fundamento de estar exclusión?

Si no están afectos a impuesto, por estimarse que ellos quedarían comprendidos dentro del concepto de actividad agrícola del artículo 20, Nº 1, resulta de toda lógica limitar la exclusión sólo a los servicios prestados por agricultores. En cambio si, como lo ha sostenido el S.I.I., la no aplicación se debe a que estaríamos en presencia de una renta del 20, Nº 5, no se ve, en principio, razón alguna para que tales servicios sean clasificados en ese numerando sólo respecto de los agricultores. Podría, sin embargo, sostenerse que por aplicación del principio de la accesoriedad, esta actividad no sería comercial para el agricultor (es accesoria de una actividad civil), en cuyo caso debiera encontrarse algún fundamento que permitiera calificar de comercial o industrial tales servicios respecto de quienes no son agricultores.

La jurisprudencia administrativa ha limitado en general, la no aplicación del impuesto, a los servicios agrícolas prestados por agricultores. Así, el oficio 1127 de 1979 en su parte pertinente expresa: "Si los agricultores con sus elementos de labranza prestan servicios agrícolas en predios ajenos, las remuneraciones percibidas por el empleo o uso que hacen de tales elementos no se encuentran amparadas por la referida presunción de derecho, por tratarse de *ingresos independientes del predio a que acceden* las maquinarias como medios de producción, constituyendo rentas del capital sujetas a la tributación ordinaria de la ley del ramo, las cuales corresponde clasificarlas en el artículo 20, Nº 5 de la Ley de Impuesto a la Renta".

Hasta aquí, este oficio sería buen argumento para sostener la aplicación general de la norma del artículo 5 del reglamento. Sin embargo, en él se agrega: "Cabe tener presente que los servicios agrícolas prestados por agricultores no quedan afectos al I.V.A. conforme al artículo 5 del reglamento".[28]

Por su parte, el oficio 5323 de 1977[29] estima que el artículo 5, inciso 2º, debe aplicarse según el contexto de la norma, "vale decir, en el sentido contrario del inciso 1º... sólo en aquellas prestaciones realizadas por contribuyentes que *no desarrollen actividades comprendidas* en los Nºs 3 y 4 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta, como podría ser, en este caso, agricultores y cooperativas". Este oficio, nuevamente, parece atender más al sujeto que a la actividad.

Queda claro el alcance limitado de la disposición en comentario en el oficio 6469 de 1977[30] que declara afectos al impuesto los servicios agrícolas tales como araduras, trilladuras, siembras, cosecha, etc., prestados por SEAM (Servicios de Equipos Agrícolas Mecanizados) CORFO, considerando que tales actividades se encuentran comprendidas en los *Nºs 3 y 4* del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta.

28 Núñez 82, pág. 27
29 Núñez 82, pág. 161.
30 Núñez 82, pág. 45.

Artículo: Algunos problemas que plantea la determinación del hecho gravado en el Impuesto al Valor Agregado Chileno
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Igual criterio, aunque sin fundamento explícito, se adopta en relación con los ingresos percibidos por una empresa en razón de servicios de fumigación terrestre[31], Oficio 542 de 1978.

CONCLUSION

La revisión, tal vez larga y tediosa de la jurisprudencia administrativa efectuada en los párrafos anteriores, ha tenido por objeto tratar de extraer criterios de interpretación en aquellos casos en que la aplicación del impuesto resulta difícil. Lamentablemente, queda de manifiesto que ello no es posible; si bien en algunas oportunidades creímos haber encontrado algún elemento que nos permitiera llegar a conclusiones de carácter general, como nos ocurrió, por ejemplo, respecto de las asesorías y asistencia técnica en que, aparentemente, el sujeto era el que calificaba el acto, criterios posteriores desvirtuaban esa primera conclusión.

Por tanto, después de terminado el estudio sólo si alguna conclusión pudiera sugerirse, es la de que el hecho gravado se encuentra insuficientemente estructurado en nuestra legislación, lo que crea serios problemas en la interpretación y aplicación de la ley y que, por lo mismo, sería deseable una revisión de ésta dándole un contenido que escapa a los objetivos de este trabajo.

31 Núñez 82, pág. 391