Artículo: Principios en que descansa el crédito fiscal. Aplicaciones a situaciones concretas
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Augusto Parra Muñoz

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: Principios en que descansa el crédito fiscal. Aplicaciones a situaciones concretas
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Augusto Parra Muñoz

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

PRINCIPIOS EN QUE DESCANSA EL CREDITO FISCAL. APLICACION A SITUACIONES CONCRETAS

Prof. AUGUSTO PARRA MUÑOZ
Depto. de Derecho Económico
Universidad de Concepción

1. Al dictarse el D.L. Nº 825, Chile se sumó al grupo –todavía pequeño– de países que han puesto en aplicación un Impuesto sobre el Valor Agregado[1]. Atraído por el éxito de tal tipo de impuesto y orientado por las experiencias foráneas, así como por una literatura ya relativamente abundante, al hacerlo pudo optar entre modelos teóricos diferentes; y se inclinó por:

1.1 Un impuesto de "campo general"[2], en el sentido de que con él se gravan todas las fases del proceso de producción y comercialización de los bienes;

1.2 Un impuesto, basado en el sistema de "deducción financiera", es decir, en las ventas o servicios prestados, por una parte, y compras o servicios utilizados por la otra, con el fin de determinar, por diferencia, el valor añadido en cada estadio;[3]

1.3 Un impuesto en que el valor añadido no se determina de una manera directa a efectos de gravarlo, sino en forma indirecta mediante el método de "deducción de impuesto a impuesto";[4]

1.4 Un impuesto "del tipo de consumo", en cuanto en él se permite en el período tributario de la adquisición (siempre que se cumpla con los requisitos que más adelante analizaremos) la deducción íntegra del impuesto soportado al comprar bienes de capital o, en términos más generales, destinados a formar parte del activo fijo o inmovilizado.[5]

1 Según Georges Egret, en obra escrita en 1979, a ese año tenían IVA los nueve países de la CEE, Argentina, Austria, Chile, Costa de Marfil, Grecia, Noruega, Suecia, Uruguay y Sudáfrica. El IVA. Oikos-Tau; España; pág. 11, nota 1.
2 Calle, Ricardo. En Introducción de la obra de Sullivan, Clara. El Impuesto sobre el Valor Añadido. Instituto de Estudios Fiscales, España, 1978, pág. 28.
3 Calle, Ricardo. Ob. cit., pág. 28.
4 Soto Guinda, Joaquín. "El Impuesto sobre el Valor Añadido". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1978, pág. 79.
5 Calle y Soto Guinda. Obras citadas, págs. 27 y 77, respectivamente.

Artículo: Principios en que descansa el crédito fiscal. Aplicaciones a situaciones concretas
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Augusto Parra Muñoz

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

2. La opción por un impuesto de las características referidas da especial relevancia al mecanismo de determinación del impuesto a pagar por cada período tributario, esto es, al establecimiento del débito fiscal y del crédito fiscal.
No es extraño que, en tales condiciones, buena parte de los problemas a que ha dado lugar la aplicación del I.V.A. se haya originado, justamente, en dicho mecanismo y, muy especialmente, en lo relativo al crédito fiscal.
De ahí que nos propongamos, en este trabajo, reseñar el papel que juega el crédito fiscal y los principios en que la legislación chilena lo basa o, si se prefiere y más modestamente, los rasgos con que lo singulariza.

3. El crédito fiscal cumple, en primer término, la función de hacer posible que en cada fase se grave el valor agregado en ella, sin necesidad de que éste se defina y establezca de una manera directa por la ley.
En segundo lugar, permite evitar los efectos acumulativos tan característicos de los llamados impuestos en cascada.
En tercer lugar, asegura la neutralidad del impuesto en cuanto impide que éste perjudique a un agente económico distinto de aquel que para la ley aparece como consumidor final.
Y, finalmente, permite determinar el I.V.A. que cada contribuyente debe declarar y pagar mensualmente.
Así lo ha entendido el S.I.I. desde la puesta en aplicación del impuesto. En efecto, en la circular Nº 13, del año 1975, se lee: "En términos generales procede definir el I.V.A. como un tributo que grava solamente el mayor valor, o valor agregado, del bien en cada etapa de la producción o comercialización, el que está constituido por el margen de comercialización que el industrial o comerciante aplica a un bien que produce o que revende". "En otras palabras, el I.V.A. no es otra cosa que un impuesto de etapas múltiples que admite la deducción del impuesto pagado en etapas anteriores, con lo que supera el inconveniente de su acumulación". Para concluir afirmando que "el mecanismo de este gravamen funciona sobre la base del establecimiento del débito y del crédito fiscal".[6]

4. Así entendido y, para nuestra legislación, el Crédito Fiscal aparece: a) como un derecho; b) derecho que se otorga sólo a ciertas personas; c) que nace del hecho de haber soportado I.V.A. al adquirir bienes o utilizar servicios que se destinan a generar un valor agregado afecto también a ese impuesto; d) un derecho cuyo nacimiento se subordina al cumplimiento de ciertos requisitos formales; e) derecho cuyo ejercicio sólo puede hacerse en la forma y oportunidad que precisa la ley.

4.1 Al afirmar que el crédito fiscal es un derecho para aquellos a quienes la ley lo atribuye, no hacemos sino utilizar los términos de la propia ley. Así, el artículo 23 empieza afirmando: "Los contribuyentes afec-

6 Boletín Nº 257, abril de 1975, pág. 10147.

Artículo: Principios en que descansa el crédito fiscal. Aplicaciones a situaciones concretas
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Augusto Parra Muñoz

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

tos al pago del tributo de este título tendrán derecho a un crédito fiscal...", y los números 2, 4 y 5 de ese mismo artículo utilizan la misma terminología.

De lo anterior resulta que: i) serán las normas que limitan o excluyen este derecho las que tengan carácter excepcional y deban interpretarse restrictivamente; y ii) el reglamento podrá explicitar las condiciones y forma de ejercicio del crédito, pero de ninguna manera limitarlo ni menos eliminarlo, sin desbordar la ley o caer en ilegalidad manifiesta.

El contenido de este derecho se encuentra, claramente, precisado por la ley: es la recuperación de I.V.A. soportado en ciertas compras. Y a partir de él puede decirse que se trata de un derecho patrimonial. Como la generalidad de los derechos de ese tipo, es renunciable, ya expresamente –como ocurre, por ejemplo, en la situación prevista en el artículo 12, letra A, número 5–, ya tácitamente al no ejercerse en la oportunidad y forma que señala la propia ley y que más adelante se comenta.

Cabe preguntarse si se trata de un derecho susceptible de negociación, si es transferible y transmisible. El S.I.I. ha aceptado que se trata de un derecho divisible[7], pero en cambio ha declarado "que no es posible ceder o traspasar el crédito fiscal de una empresa individual a una sociedad anónima que es su continuadora legal"[8], y "que no procede la recuperación de aquellas cuotas de I.V.A. pagadas en forma diferida en el caso de importaciones con cobertura a plazo, cuando la fecha de pago de las cuotas del tributo es posterior al término de giro de una empresa individual que se transforma en anónima".[9]

Es claro que, por ser las que lo instuyen normas de derecho público y estar referidas sólo a ciertas personas, no puede aceptarse una libre negociabilidad del crédito fiscal, pero, en cambio, no se divisan razones para impedir su transmisibilidad ni su traspaso a unos titulares, aparentemente, distintos cuando hay clara continuidad jurídica de la empresa en cuya actividad se generó el crédito.

4.2 Es un derecho que sólo se otorga a aquellas personas que tienen la calidad de "contribuyentes" para el D.L. Nº 825, es decir, a aquellos que efectúan ventas o prestan servicios en los términos del artículo 2, números 1 y 2. Así resulta del artículo 23 inciso 1º.

Esta calidad debe concurrir a la fecha en que se efectúan las compras o utilizan los servicios gravados y no posteriormente, pues, ese es el momento en que se determina el nacimiento del crédito fiscal. Sin embargo, puede anteceder a la realización material de esos hechos gravados siempre que, a lo menos, se hayan solicitado las inscripciones a que se refiere el artículo 51 de la ley; interpretación que se refuerza a la luz de lo que se dispone en el inciso 3º del artículo 74, en cuanto

7 Oficio 5476, de 13.10.1977, citado por Núñez, Iván. Impuestos a las Ventas y Servicios. Alfa Beta Impresores, 1982, pág. 220.
8 Oficio 7181, de 26.09.1980, citado por Núñez, Iván. Ob. cit. pág. 233.
9 Oficio 180, de 13.01.1981, citado por Núñez, Iván. Ob cit., pág. 234.

Artículo: Principios en que descansa el crédito fiscal. Aplicaciones a situaciones concretas
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Augusto Parra Muñoz

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

a las posibilidades de devolución de remanentes para empresas que inician actividades.

Este rasgo característico del crédito fiscal, no altera en nada la conclusión antes insinuada, es decir, no fija de manera inmutable la titularidad del crédito fiscal, pues, es perfectamente posible que se produzcan mutaciones en la forma de organización jurídica del contribuyente y tales circunstancias no pueden determinar la extinción de un derecho ya nacido, más aún cuando no hay norma expresa que lo autorice.

4.3 Sin duda, el principio más difícil de expresar es este tercero; creemos que su única expresión correcta es decir que hay crédito fiscal por el I.V.A. soportado en las compras o utilización de servicios que se destinan a generar un valor agregado afecto a ese mismo impuesto. No es ése el criterio del S.I.I. Así, en oficio Nº 2591 de 25 de mayo de 1977, se afirma lo siguiente: "Lo expuesto (esto es, la improcedencia del crédito fiscal cuando las adquisiciones están destinadas a un inmueble por naturaleza), por cuanto el Impuesto al Valor Agregado, tal como su nombre lo indica grava únicamente el valor que los vendedores agreguen a los productos que vendan, y los bienes del activo inmovilizado o fijo, en su venta, al no estar gravados con el referido tributo, no consideran ningún valor agregado, por lo que no procede el crédito fiscal respecto de dichos bienes, puesto que el papel del crédito fiscal no es otro que el de corregir o regularizar la aplicación del tributo, a fin de evitar una piramidación o doble tributación en las ventas".[10]

En una sentencia pronunciada por el director de la Octava Dirección Regional se explicita esa interpretación en los siguientes términos: "8º) Que, por lo demás, desde un punto de vista tributario, debe tenerse presente que uno de los principios fundamentales sobre los cuales se encuentra autentado el Impuesto al Valor Agregado, esto es, el *HECHO DE QUE SOLO DA DERECHO A CREDITO FISCAL LO QUE PRODUCE DEBITO FISCAL*. Sobre esta situación deben tenerse presentes las siguientes consideraciones: a) el D.L. Nº 825 acoge el principio antes indicado como una regla general y sólo contempla algunas excepciones a las que se ha hecho expresa referencia en el reglamento, específicamente, en el artículo 40, inciso 2º, en el caso de los bienes muebles destinados a formar parte del activo realizable de las empresas y a ciertos gastos de tipo general de las mismas, los que dan derecho al crédito fiscal, aun cuando directamente no van a producir un débito fiscal, *PERO SI INDIRECTA*-MENTE al transferir los bienes muebles que la empresa produzca, para lo cual necesita de los referidos bienes, como, asimismo, incurrir en determinados gastos de tipo general".[11]

Dicho fallo constituye un modelo de contradicciones. Pero, al igual que en el oficio citado, aunque no con la claridad con que el servicio lo aplica en la práctica, se trata de establecer el principio de

10 Citado por Núñez, Iván. Ob. cit., pág. 217.
11 Fallo recaído en reclamo de Curtidos Villanueva S.A. Rol 388, de fecha 27 de junio 1980 y que lleva el Nº 1952.

Artículo: Principios en que descansa el crédito fiscal. Aplicaciones a situaciones concretas
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Augusto Parra Muñoz

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

que sólo origina crédito fiscal aquello que en su venta origina débito fiscal, con las excepciones, expresamente contempladas en el reglamento (gastos generales y activo inmovilizado), a las que, por cierto, no puede dar una explicación coherente con el principio.
Lo anterior es tanto como afirmar que el crédito fiscal va ligado al bien y que sólo existe bajo la condición de que compra y venta hayan quedado afectas al I.V.A. Interpretación que sólo alcanzaría aplicación clara en el caso de los comerciantes, cuyo valor agregado aparecería determinado por el margen de comercialización.
Semejante interpretación no resiste análisis y se aparta absolutamente de la naturaleza misma del I.V.A. En efecto:

a) Olvida que lo que trata de gravar la ley es el valor agregado y que sólo para su cuantificación aproximada parte del precio de venta o la remuneración del servicio, utilizando más adelante el sistema de deducción de impuesto a impuesto.
De manera que lo que cabe indagar es qué bienes adquiridos y por los que se soportó I.V.A. o qué servicios utilizados en las mismas condiciones se destinan a generar valor agregado. Y habrá que concluir que un bien tiene ese destino siempre que, de alguna manera, se refleje en el precio de venta o en la remuneración, como ocurre realmente en los casos de activo inmovilizado y gastos generales;

b) Olvida, igualmente, el carácter neutral del I.V.A., ya que con esa interpretación se desalienta manifiestamente la inversión y se orienta la actividad económica hacia la simple comercialización de bienes;

c) Aun cuando en su aplicación práctica se trata de observar ese criterio, se incurre en contradicciones, discriminando entre los diversos componentes del activo fijo (específicamente, como se verá más adelante, en contra de las edificaciones y otros inmuebles por adherencia).

No nos cabe duda, en consecuencia, que la existencia del crédito fiscal sólo puede vincularse a la existencia de un valor agregado posterior afecto a I.V.A. y que incorpora, total o parcialmente, los bienes y servicios utilizados para ello. El artículo 23, Nº 2, con la reforma que le introdujo el D.L. Nº 3.454 (que sustituyó operaciones no gravadas por hechos no gravados) no puede alterar esa conclusión a pesar de lo manifestado por el S.I.I. en su circular Nº 53, pues hecho no gravado es, simplemente, un valor agregado –medido a partir del precio de venta o la remuneración del servicio– que no queda afecto a impuesto porque por su propia naturaleza escapa al hecho gravado.[12]

12 Dicha circular, de 31.7.1980, explicando la reforma mencionada, dice: "La referida modificación tiene por finalidad aclarar que no procede el derecho a CF en los casos de importaciones, adquisiciones de bienes o utilizaciones de servicios que se afecten a hechos no gravados con el IVA, como es el caso de las adquisiciones de materiales o prestaciones de servicios **para la construcción de un edificio**, evitándoses así indebidas imputaciones del Crédito Fiscal".

Artículo: Principios en que descansa el crédito fiscal. Aplicaciones a situaciones concretas
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Augusto Parra Muñoz

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

4.4 Sólo hay derecho a crédito fiscal si se cumplen los requisitos que señala la ley. Esto es: si hay factura, si en ella se indica separadamente el impuesto, si corresponde al período tributario de que se trata (con las salvedades que el propio servicio ha declarado)[13], si se ha contabilizado oportunamente en los libros determinados por la ley y el reglamento, si la factura ha sido realmente emitida por un contribuyente del I.V.A. y si es fidedigna y corresponde a operaciones reales y no ficticias. Así resulta de los artículos 23 Nº 5, 24 y 25 de la ley y 39 a 42 del reglamento.

No lo hay si, por el contrario, nos encontramos en los casos expresamente previstos por la ley y su reglamento, siempre que esto se enmarque en aquélla, como ocurre en los casos del artículo 23 Nº 2 y 4 de la ley y 41, especialmente, número 3º del reglamento. Como los requisitos de fondo y de forma pueden cumplirse pero la afectación o destino del bien puede ser mixta –esto es, concurrir tanto a generar un valor agregado, afecto como uno no afecto o exento–, el crédito fiscal puede ser sólo proporcional (artículo 23, Nº 3 y 43 del reglamento).

4.5 Finalmente, el derecho a crédito fiscal debe hacerse efectivo en la forma y oportunidad señaladas por la ley. Es decir, sólo podemos hablar de crédito fiscal cuando los I.V.A. soportados se hacen valer "contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario", como dice el inciso primero del artículo 23, o en los términos del artículo 39 del reglamento, el crédito fiscal se forma con los I.V.A. soportados que "pueden deducir de su débito fiscal mensual determinado en conformidad a las normas contenidas en la ley".

Por eso, los remanentes de crédito fiscal no tienen vida propia sino que se acumulan a los I.V.A. soportados en el período siguiente para formar el crédito fiscal de éste último, haciéndose valer siempre contra el débito fiscal mensual. Y cuando tales remanentes se repiten en los términos que señala el artículo 74, originando el derecho a devolución o a imputación en contra de cualquier clase de impuestos, ya no constituyen más crédito fiscal, sino un crédito general del contribuyente en contra del Fisco, integrando una relación jurídica diferente y de distinta regulación; de ahí que, por ejemplo, al obtener un certificado de pago la cuenta crédito fiscal del I.V.A. deba saldarse –si es del caso– o que se exija como condición para la devolución que no haya deudas tributarias con el Fisco.

El derecho a crédito fiscal debe, necesariamente, ejercerse en el mismo período tributario en que se efectúan las compras o utilizan los servicios en que él se origina. A tal conclusión conducen los artículos 23 y 24 de la ley.

Sin embargo, como lo anterior no siempre es posible –principalmente por retrasos no imputables al contribuyente que va a ejercer ese derecho en la recepción de la factura– el S.I.I. ha permitido la

13 Véanse las circulares y oficios que se citan en 4.5.

Artículo: Principios en que descansa el crédito fiscal. Aplicaciones a situaciones concretas
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Augusto Parra Muñoz

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

utilización de facturas correspondientes hasta a dos períodos tributarios anteriores.[14]

Pasado ese plazo el derecho a crédito fiscal se extingue. Ello no significa que los impuestos soportados por el contribuyente y que no recuperó por la vía del crédito fiscal, pasen a ser, definitivamente, irrecuperables para él. Le quedan, en efecto, la vía del impuesto a la renta[15] y del artículo 126 del Código Tributario.[16]

5. Finalmente, y a la luz de las ideas expuestas, deseamos analizar una situación que, en los hechos, parece ser la que ha suscitado mayores problemas: ¿dan derecho a crédito fiscal los I.V.A. soportados en la adquisición de bienes o utilización de servicios que se destinan a la construcción o transformación de inmuebles para el desarrollo de las actividades de un contribuyente del mismo impuesto?

El S.I.I. en forma reiterada ha respondido a esta cuestión negativamente, basándose principalmente en el inciso segundo del artículo 40 del reglamento, que después de permitir el uso del crédito fiscal por I.V.A. soportado en la adquisición de bienes que se destinan a formar parte del activo fijo, agrega: "Salvo que se destinen a formar parte de un inmueble por naturaleza".

No reproduciremos, aquí, los diversos instrumentos en que se ha hecho constar esa interpretación[17], limitándonos a extractar las que parecen ser sus bases:

a) Como el I.V.A. "grava únicamente el valor que los vendedores agreguen a los productos que vendan y los bienes del activo inmovilizado o fijo, en su venta, al no estar gravados con el referido tributo no consideran ningún valor agregado", no deben originar crédito fiscal pues éste sólo persigue evitar la piramidación o doble tributación en las ventas. Sin embargo, la exclusión se limita a los inmuebles y ello porque la ley "legisla únicamente sobre los bienes corporales muebles y no sobre bienes corporales inmuebles";[18]

b) En todo caso, la condición jurídica del bien o su forma y grado de inmovilización es determinante para la exclusión o aceptación del crédito fiscal. Así, si se trata de inmuebles por destinación se acepta, en general, el uso del crédito fiscal y, en cambio, si se trata de inmuebles por adherencia éste se excluye. Nada más gráfico sobre este criterio que los oficios 96 y 2467, ambos de 1980 y referidos a un mismo contribuyente (SENDOS) y a unos mismos bienes (cañerías o tubos "destinados a ser empleados en la aducción de agua"), en los que se niega y da, respectivamente, el derecho al crédito fiscal según que las cañerías sean subterráneas o estén sobrepuestas al

14 La circular 134, de 5-11-1975, permitió incrementar con esas facturas el CF del mes siguiente; pero el oficio 4476, de 9 de agosto de 1976, extendió esa posibilidad al mes subsiguiente fijando un criterio, al parecer, definitivo.
15 Sobre el particular, circular 142, de 15-12-1975.
16 Núñez, Iván. Ob. cit., menciona sobre esta posibilidad, los siguientes oficios de la Dirección del SII: Nº 424, de 1978 y Nº 17 del mismo año (pág. 221); Nº 2, de enero de 1979, pág. 223; y Nº 3141, de junio de 1979 (pág. 226)
17 Sobre el particular puede verse: Gómez Muñoz, Benjamín. Uso del Crédito Fiscal por Compras destinadas a Inmuebles o Edificios. MCT, Nº 43, julio 1981, págs. 5071/5096. Jarpa Fernández, Mario. Cuatro Problemas de la Construcción . . . Estudios Nº 3, Universidad de Concepción.
18 Oficio 2591, mayo de 1977.

Artículo: Principios en que descansa el crédito fiscal. Aplicaciones a situaciones concretas
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Augusto Parra Muñoz

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

terreno "y posea uniones por medio de anillos de goma que faciliten el desarme y traslado, si fuere necesario su reemplazo por otra tubería de mayor diámetro". Y ello porque en el primer caso esos bienes serían inmuebles por naturaleza y en el segundo por destinación.[19]

c) Del mismo modo, se discrimina entre remodelación o transformación de inmuebles por una parte y reparaciones por la otra, para negar y reconocer, respectivamente, el derecho a crédito fiscal sobre la base de que aquéllas aumentan el valor del bien.[20]

La falta de consistencia de esa línea interpretativa queda de manifiesto cuando, en los mismos instrumentos, se reconoce, explícitamente, que los inmuebles de que se trata concurren a generar el valor agregado afecto a I.V.A.[21]

Los Tribunales Superiores de Justicia han tenido oportunidad de pronunciarse sobre el particular en innumerables oportunidades (aunque la Corte Suprema –hasta donde sabemos– sólo en una), oscilando entre fallos que soslayan el problema y buscan salida por el lado de gastos generales, fallos que entran a la calificación jurídica de los inmuebles y fallos, por último, que se pronuncian sobre la ilegalidad del reglamento.[22]

Pensamos que el crédito fiscal es perfectamente procedente en la situación en análisis y que no es óbice para ello la disposición reglamentaria, pues su ilegalidad manifiesta la hace inaplicable.

En efecto, y en primer lugar, debe recordarse que el I.V.A. en la legislación chilena está concebido como un impuesto tipo consumo y que esto implica la posibilidad de recuperar vía crédito fiscal el impuesto soportado en la adquisición de cualquier activo fijo, en el mismo período tributario de la adquisición.

Si es esa fórmula la más justa o adecuada es una cuestión que escapa a la labor del intérprete. Cuando se discrimina en contra de los activos fijos consistentes en inmuebles lo que se quiere, y, así se ha reconocido claramente, es que el impuesto se lleve a costo directo de ese bien y se recupere a través de la depreciación del mismo. Es decir, se trata de formar la ley cambiando la naturaleza del impuesto por ella establecido e intentando aproximarse a un impuesto tipo renta.[23]

En segundo lugar, la discriminación no tiene justificación si se acepta que lo que interesa es que los bienes adquiridos o servicios utilizados concurran a generar valor agregado afecto a impuesto. Y, como quedó demostrado, el propio S.I.I. reconoce que los inmuebles que se destinan a la actividad del contribuyente cumplen también ese papel. Por otro lado, el argumento basado en que la venta de esos bienes escapa al impuesto no es sino una tergiversación del principio legal

19 **Núñez, Iván.** Ob cit., págs. 228-229.
20 Entre otros: oficio 7726, diciembre de 1978; oficio 3830, julio de 1979; oficio 4876, agosto de 1979.
21 Así ocurre, por ejemplo, en los oficios 7726 y 4876 ya citados.
22 Entre los primeros Corte de Apelaciones Concepción en causa Supermercado Las Brisas S.A. con I.I., de diciembre de 1981; entre los segundos, fallos de la misma Corte de 7 y 8 de mayo del mismo año, en causas Cooperativa Eléctrica Charrúa con I.I. y Curtiembres Villanueva S.A. con I.I.; y entre los últimos, fallos de la Corte de Valdivia de 25 de mayo y 21 de julio de 1980, y de la Corte de Concepción, de 9 de enero de 1981 (sobresaliendo este último por su claridad y concisión). El fallo de la Corte Suprema referido de 31 de marzo de 1982 y recayó en autos "Cooperativa de Consumo de Energía Eléctrica con I.I.".
23 Para un concepto de ese tipo de impuesto: Soto Guinda, Joaquín. Ob cit., pág. 75.

Artículo: Principios en que descansa el crédito fiscal. Aplicaciones a situaciones concretas
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Augusto Parra Muñoz

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

(sólo da crédito lo que en su venta produce débito, parece ser la máxima). Desde luego, tampoco generan impuesto en su venta los otros bienes del activo inmovilizado. Pero, además, desde el punto de vista tributario el inmueble puede ser parte de un establecimiento de comercio (artículo 17), y la venta o arrendamiento de éste es un hecho gravado; o estar dotado de mobiliario o instalaciones que determinen, también, el que quede afecto a impuesto, lo que hace –formalmente al menos– insostenible el argumento.

En cuarto lugar, por la naturaleza misma de los bienes y el propio criterio del S.I.I., al pasar a costo el impuesto se pierde el objetivo básico de impedir, a través del crédito fiscal, un efecto acumulativo, por más que éste aparezca diluido y retardado, pues, ese costo adicional se verá, necesariamente, reflejado en el precio de los productos o servicios gravados.

Finalmente, los argumentos anteriores llevan a la conclusión de que la parte final del inciso segundo del artículo 40 es, manifiestamente, ilegal, pues:

a) Limita un derecho concedido por la ley, hasta hacerlo inaplicable a situaciones determinadas no previstas por aquélla, con lo que desborda las posibilidades de un simple reglamento de ejecución;

b) Al hacerlo vulnera el sentido de la ley y los principios en que, conforme a ella, se asienta el crédito fiscal; y

c) La prueba más evidente de que así lo entendieron los propios autores del reglamento, está en que la norma en comentario no se encontraba en el primitivo texto (Decreto Supremo 225) sino que apareció en el actual y el S.I.I. ha aceptado, en algunos fallos, que la norma sólo es aplicable a situaciones ocurridas después de la entrada en vigencia del nuevo reglamento, esto es, ha aceptado que la parte final del artículo 40, inciso segundo es una norma nueva creada al dictarse éste.[24]

24 Fallo de la Octava Dirección Regional en causa Supermercado Las Brisas S.A. con I.I., de fecha 21 de enero de 1981 y que lleva el número Ex-120.