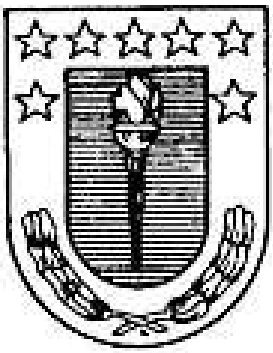
Artículo: Crédito Fiscal por la adquisición de bienes que se destinen a formar parte de un inmueble. Legalidad del artículo 40 del Reglamento del IVA
Revista: Nº175, año LII (En-Jun, 1984)
Autor: Alejandro Dumay Peña

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



REVISTA DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION
FACULTAD DE

Artículo: Crédito Fiscal por la adquisición de bienes que se destinen a formar parte de un inmueble. Legalidad del artículo 40 del Reglamento del IVA
Revista: Nº175, año LII (En-Jun, 1984)
Autor: Alejandro Dumay Peña

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

CREDITO FISCAL POR LA ADQUISICION DE BIENES QUE SE DESTINEN A FORMAR PARTE DE UN INMUEBLE. LEGALIDAD DEL ARTICULO 40 DEL REGLAMENTO DEL IVA

ALEJANDRO DUMAY PEÑA
Ex profesor de Derecho Económico
Universidad de Concepción

Como se desprende de su tenor literal y lo ha ratificado la jurisprudencia –entre otras, sentencia de la Ilustre Corte de Apelaciones de Santiago, de 13.09.83–: "El artículo 23 del DL 825 establece la regla general sobre crédito, tan amplia como aparece de su sola lectura, al sostener que 'será equivalente al impuesto de este Título recargado en las facturas que acrediten sus adquisicions o la utilización de servicios' (Nº 1), señalando a continuación que no procede dicho crédito sólo en dos situaciones (Nº 2):

1. Cuando esas adquisiciones o servicios se afecten a hechos no gravados por la misma ley o a operaciones exentas; y

2. Cuando no guarden relación directa con la actividad del vendedor.

En términos generales, el artículo 40 del Reglamento –DS 55, de 1977– ratifica el principio legal indicado e ilustra su alcance, señalando que dan derecho a crédito las adquisiciones destinadas a formar parte del activo realizable, las relacionadas con gastos generales y las que recaigan sobre especies corporales muebles destinadas a formar parte del activo fijo.

En este último punto, sin embargo, la norma reglamentaria agrega: "Salvo que ellas se destinen a formar parte de un inmueble por naturaleza".

Debe hacerse presente, desde ya, y como primera consideración, que antes de entrar al análisis de las numerosas deficiencias que presenta esta norma reglamentaria y que conducen a restarle toda validez jurídica, la jurisprudencia de nuestros tribunales, de modo prácticamente uniforme, ha estimado que la frase transcrita involucra una limitante no prevista por el legislador, circunstancia que le resta todo valor legal.

Artículo: Crédito Fiscal por la adquisición de bienes que se destinen a formar parte de un inmueble. Legalidad del artículo 40 del Reglamento del IVA
Revista: Nº175, año LII (En-Jun, 1984)
Autor: Alejandro Dumay Peña

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

Pueden citarse al efecto los siguientes pronunciamientos judiciales:

A) Cualquier limitación que no sea la que el propio artículo 23 de la ley contempla, va contra el espíritu del tributo y excede el ámbito de aplicación previsto por la ley.

Por lo mismo, la excepción de crédito contemplada en la parte final del inciso segundo del artículo 40 del DS 55, correspondiente a la adquisición de bienes que forman parte de un inmueble por naturaleza, no está contemplada en la ley y su fundamento jurídico, doctrinario y fáctico no se vislumbra en antecedente alguno (Sentencia Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, de 13.09.83. Reclamación tributaria Industria Metalúrgica Durocron con S.I.I. Rol 3716–81).

B) Un somero examen del artículo 40 inciso segundo del DS 55 permite advertir de inmediato que la excepción contemplada en el Reglamento, comprendida en la frase "salvo que ellas se destinen a formar parte de un inmueble por naturaleza", es una exigencia de ésta y no de la ley reglamentada, que es el DL 825.

En estas condiciones es obvio que esta norma reglamentaria, en cuanto agrega una limitación para gozar del crédito fiscal que el artículo 23 del decreto ley en comento no ha consultado, es ilegal.

El DS 55, Reglamento del DL 825 sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, se ha dictado con el preciso fin de asegurar la aplicación del mencionado decreto ley y, por ende, debe encuadrarse dentro de los términos de éste, no pudiendo en caso alguno contrariar sus preceptos, modificarlos, restringirlos, limitarlos o ampliarlos.

En el evento de que el Reglamento esté en pugna con la ley, como sucede en el caso en estudio, el juez sólo puede aplicar esta última, en razón de que existe una superioridad jurárquica de la ley sobre el decreto o reglamento, sea éste de ejecución o autónomo.

En mérito de lo que se acaba de exponer, aparece inconcuso que la excepción o limitación que impone el artículo 40 inciso 2 del Reglamento del Decreto Ley 825, es inaplicable en este litigio por ser ostensiblemente ilegal y contrariar claramente a una ley, como es el artículo 23 del citado decreto ley, que no contempla dicha excepción o limitación.

De todo lo dicho se colige que la cooperativa reclamante tiene derecho al crédito fiscal que le otorga el expresado artículo 23, en atención a que la excepción hecha valer por el Fisco y basada en la disposición reglamentaria antes examinada es ilegal y, por consiguiente, inaplicable en esta controversia.

Atendida la conclusión a que se ha arribado, resulta estéril e inoficioso dilucidar cuál es la verdadera naturaleza jurídica de las líneas y postaciones eléctricas adquiridas por la cooperativa, esto es, si los referidos bienes son inmuebles por adherencia o por destinación, como quiera que este debate aparece del todo superfluo si se consi-

Artículo: Crédito Fiscal por la adquisición de bienes que se destinen a formar parte de un inmueble. Legalidad del artículo 40 del Reglamento del IVA
Revista: Nº175, año LII (En-Jun, 1984)
Autor: Alejandro Dumay Peña

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

dera que la norma reglamentaria que lo provoca es ilegal y no puede aplicarse a la materia controvertida. (Sentencia Ilustrísima Corte de Apelaciones de Concepción, de 9.1.81 Coop. de Consumo de Energía Eléctrica Los Angeles Ltda. con S.I.I. confirmada por sentencia de la Excelentísima Corte Suprema, de 31.03.82 que desestimó recursos de casación interpuestos en su contra).

C) La disposición que se contiene en la parte final del inciso segundo del artículo 40 del DS 55, de 1977, Reglamento del DL 825, carece de validez legal, porque establece una excepción no contenida en el artículo 23 del DL 825. (Sentencia Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, de 24.08.83, causa Rol 2698–81).

D) El artículo 23 del DL 825 se refiere a las adquisiciones, pura y simplemente, sin ninguna disquisición o distingo en cuanto a su destino, es decir, se refiere a las adquisiciones de bienes afectos a IVA como generadoras de crédito fiscal sin establecer ningún requisito de destino de ellas para que puedan ser consideradas como crédito.

De lo dicho fluye, sin lugar a dudas, que el artículo 40 del DS Nº 55 fue más allá del claro tenor del decreto ley del cual es un mero instrumento reglamentario, lo que lo hace carecer de toda fuerza legal dado que un simple decreto supremo no puede, válidamente, modificar un decreto ley, ni aún por la vía interpretativa, pues siempre debe mantenerse dentro del ámbito legal establecido por la ley o el decreto ley que reglamenta. (Sentencia Ilustrísima Corte de Apelaciones de Valdivia, de 21.07.80, Causa Rol 307–80).

Sin perjuicio de lo categórico de las resoluciones judiciales que se pronuncian sobre la ilegalidad e inaplicabilidad de la norma reglamentaria, puede señalarse, a mayor abundamiento, que el criterio que en ella se contiene resulta manifiestamente contrario a la equidad y neutralidad del tributo.

Resulta, asimismo, claramente demostrativo del absurdo a que conduce la frase final del inciso segundo del artículo 40 del Reglamento, la circunstancia de que el Servicio de Impuestos Internos, al elaborar algunos fundamentos para defender su aplicación, ha debido incurrir en manifiestas contradicciones e inconsecuencias, las cuales no hacen sino ratificar la absoluta improcedencia de la regla que de tal disposición reglamentaria pretende derivarse.

Cabe señalar, asimismo, que no obstante las deficiencias intrínsecas de la norma reglamentaria, el Servicio no sólo ha insistido en su vigencia, sino que pretende extrapolar su alcance a situaciones que, en caso alguno, podrían quedar involucradas en su texto, aun bajo el supuesto que se admitiera la legalidad de dicha norma.

Examinaremos, por lo tanto, diversos antecedentes que conducen a descartar en forma definitiva la privación ilegítima de crédito fiscal que pretende derivarse de la frase final del inciso segundo del artículo 40 del DS Nº 55, Reglamento del DL 825 sobre Impuesto al Valor Agregado.

Artículo: Crédito Fiscal por la adquisición de bienes que se destinen a formar parte de un inmueble. Legalidad del artículo 40 del Reglamento del IVA
Revista: Nº175, año LII (En-Jun, 1984)
Autor: Alejandro Dumay Peña

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

I. Desde luego, el primer argumento de impugnación se fundamenta en la ilegalidad de la norma reglamentaria, según lo ha reconocido nuestra jurisprudencia en fallos reiterados, algunos de los cuales se han transcrito en la parte pertinente.

Interesa destacar, al respecto, que la conclusión de ilegalidad a que arriba la jurisprudencia no se funda en la simple discrepancia del texto reglamentario con la norma legal, sino que, concretamente, en el hecho de que el Reglamento establece una limitante al crédito fiscal no previsto en el artículo 23 de la ley.

Existe, en efecto, una contraposición manifiesta entre las normas, ya que la disposición reglamentaria establece o contempla un requisito de destino que es absolutamente ajeno a la norma legal.

II. Según se desprende del claro tenor del citado artículo 23, el derecho a crédito que dicha disposición consagra sólo es improcedente en dos situaciones:

a) Cuando las adquisiciones o servicios se afectan a hechos no gravados o a operaciones exentas, o

b) Cuando tales adquisiciones no guardan relación directa con la actividad del vendedor.

En el afán de justificar la legalidad de la norma reglamentaria y dar aplicación a la limitante que en ella se prevé, el Servicio de Impuestos Internos ha elaborado criterios de fundamentación que pretenden vincular la norma del artículo 40 con alguna de las dos alternativas legales señaladas.

a' Se ha sostenido, por lo tanto, que la privación del crédito fiscal respecto de las adquisiciones de bienes que se destinan a formar parte de un inmueble, obedece a que tales adquisiciones se afectan a hechos no gravados, cuales serían los bienes raíces.

Al respecto debe señalarse:

1. Que existe un error técnico y conceptual en este planteamiento, ya que, legítimamente, no puede postularse que los bienes raíces –o los bienes en general– pueden constituir hechos gravados o no gravados por la ley.

Ello, por cuanto el DL 825 no grava los bienes en sí mismos –raíces o muebles–, sino que grava determinadas operaciones que versen sobre cierto tipo de bienes, en las condiciones que señalan los artículos 2 y 8 del citado cuerpo legal.

Por lo tanto, la limitante o excepción al crédito fiscal que establece el Nº 2 del artículo 23 de la ley no está referida ni puede vincularse con determinado tipo de bienes, sino que es aplicable a las adquisiciones que se afecten a *hechos no gravados* o a *operaciones exentas*.

Artículo: Crédito Fiscal por la adquisición de bienes que se destinen a formar parte de un inmueble. Legalidad del artículo 40 del Reglamento del IVA
Revista: Nº175, año LII (En-Jun, 1984)
Autor: Alejandro Dumay Peña

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

En consecuencia, no es posible, a través de esta norma, excluir a priori el derecho a crédito respecto de determinada clase de bienes, sino que es indispensable establecer la naturaleza de las operaciones a los cuales dichos bienes se afectan.

Sobre esta base no es admisible afirmar categóricamente –y sin un previo examen de los hechos– que la sola circunstancia de que los bienes adquiridos se incorporen a un inmueble implica una afectación a hechos no gravados o a operaciones exentas, puesto que tales inmuebles pueden estar destinados a la producción de bienes afectos a IVA en su venta o, incluso, pueden generar directamente débito fiscal, en conformidad a la letra g) del artículo 8 de la ley, si son objeto de arrendamiento con las instalaciones a que dicha norma se refiere.

2. Para dar alguna apariencia de validez al planteamiento que se comenta, el predicamento del Servicio razona desde su partida bajo el supuesto de que los inmuebles a que se destinan las adquisiciones cuestionadas habrán de ser objeto de venta por parte del contribuyente.

De este modo, se busca una aparente asimiliación de la norma reglamentaria con el texto legal, señalando que las adquisiciones que se destinan a formar parte de un inmueble "se afectan a hechos no gravados" puesto que la venta de inmuebles es un hecho no gravado por el IVA.

La falacia de este predicamento consiste en asumir, gratuitamente y en contra de la naturaleza de las cosas, que los inmuebles para cuya construcción se ha incurrido en las adquisiciones por las cuales se niega el crédito fiscal están, necesariamente, destinados a la venta, en circunstancias de que, por el contrario, y dado que la situación que se examina dice relación con los bienes del activo fijo –que por definición no están destinados a la venta–, la suposición anterior cae por su propio peso.

En efecto, la limitante reglamentaria que estamos analizando está señalada a propósito y como una excepción al crédito fiscal que beneficia al contribuyente por las adquisiciones que recaigan sobre especies corporales muebles destinadas a formar parte del activo fijo.

Sobre esta base, el único supuesto inadmisible –la única premisa de análisis que debe excluirse a priori– es aquel que discurre sobre la base de que los inmuebles en referencia habrán de ser objeto de venta, puesto que tal destino es incompatible con su calidad de bienes del activo fijo o inmovilizado.

Se aprecia de lo dicho que, en el afán de buscar asidero legal a la norma reglamentaria, el Servicio ha debido incurrir en una contradicción con el tenor de la propia norma reglamentaria, cuya aplicación se trata de sustentar y con el concepto de activo

Artículo: Crédito Fiscal por la adquisición de bienes que se destinen a formar parte de un inmueble. Legalidad del artículo 40 del Reglamento del IVA
Revista: Nº175, año LII (En-Jun, 1984)
Autor: Alejandro Dumay Peña

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

inmovilizado que sustenta en sus propios dictámenes. (Véase, por ejemplo, Boletín del Servicio de Impuestos Internos Nº 166, septiembre 1967, pág. 5670).

En consecuencia: ¿Qué legitimidad puede tener un razonamiento que se basa en una premisa tan aberrante y contraria a la lógica, como lo es la de asumir que los inmuebles del activo fijo están necesariamente destinados a la venta?

Con igual predicamento podría excluirse el crédito fiscal por la compra de mercaderías, si suponemos que ellas habrán de ser destinadas por el comerciante a donaciones con fines benéficos.

Por lo tanto, no es serio ni racional el argumento que se utiliza para vincular la privación arbitraria de crédito fiscal que pretende el Reglamento con la limitante legal relativa a las adquisiciones que se afectan a hechos no gravados o a operaciones exentas.

Lo racional y lógico es suponer que los inmuebles del activo fijo habrán de ser destinados por el contribuyente a las actividades u operaciones propias del giro y, si éstas se encuentran afectas a IVA, habrán de afectarse o contribuir a generar hechos gravados con el impuesto u operaciones afectas al tributo.

También es legítimo asumir que tales inmuebles –galpones industriales, locales comerciales, etc.– pudieran en algún momento ser dados en arrendamiento, caso en el cual habrán de ser generadores directos de débito fiscal, a través del hecho gravado previsto en la letra g) del artículo 8, en relación con el Nº 11 de la letra E del artículo 12 de la misma ley.

Lo cierto es que la última alternativa que debe consultarse respecto de un bien del activo fijo es la posibilidad de su venta, y, aun cuando se considere esta posibilidad, ello no justifica invocar la limitante del Nº 2 del artículo 23 de la ley, relativa a la adquisición de bienes que se afecten a hechos no gravados, puesto que para ello sería menester acreditar el ánimo de enajenación del inmueble al momento de su construcción o refacción, lo que como se ha dicho es incompatible con la calidad de bienes del activo fijo que el propio Reglamento reconoce a los inmuebles que nos ocupan.

3. Por último, la argumentación referida resulta igualmente inconsistente si se considera que con idéntico predicamento debería rechazarse el crédito fiscal por la adquisición de maquinarias y demás bienes del activo fijo, puesto que, siendo inaplicable el IVA en su enajenación, tales adquisiciones deberían calificarse, en general, como vinculadas a hechos no gravados u operaciones exentas.

Por lo tanto, debe descartarse toda posible vinculación entre la norma reglamentaria y la limitante legal del crédito fiscal relativa a las adquisiciones de bienes o utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados o a operaciones exentas.

Artículo: Crédito Fiscal por la adquisición de bienes que se destinen a formar parte de un inmueble. Legalidad del artículo 40 del Reglamento del IVA
Revista: Nº175, año LII (En-Jun, 1984)
Autor: Alejandro Dumay Peña

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

b' Se ha buscado, en consecuencia, justificar la validez de la norma reglamentaria a través de un nexo con la segunda situación o antecedente que de acuerdo a la ley justifica el rechazo del crédito fiscal. Se ha pretendido, así, que los inmuebles que conforman el activo fijo del contribuyente "no guardan relación directa con la actividad del vendedor".

Sin embargo, este planteamiento involucra contradicciones e inexactitudes, que demuestran, nuevamente, la ausencia de una fundamentación válida para la conclusión que se postula:

1. Primera contradicción: El Servicio de Impuestos Internos ha reconocido, reiterada y sistemáticamente, que dan derecho a crédito fiscal las adquisiciones relacionadas con gastos generales, siempre que guarden relación directa con la actividad del vendedor. (Véase, por ejemplo, Manual de Consultas Tributarias Nº 19, julio de 1979. Pág. 1747).

   Entre los gastos generales que guardan relación directa con la actividad del vendedor se han incluido, de modo expreso, las adquisiciones vinculadas a la reparación, mantenimiento y conservación de los inmuebles del activo fijo.

   Al efecto pueden citarse el Oficio 7726, de 12.12.78, según el cual: "La adquisición de bienes corporales muebles destinados a la reparación de inmuebles da derecho al crédito fiscal del IVA, siempre y cuando los edificios reparados se ocupen directamente en la producción de bienes corporales muebles para la venta".

   También el Oficio 1951, de 24.04.79, que declara procedente el crédito fiscal en las adquisiciones para gastos generales de mantención de bienes del activo inmovilizado, "toda vez que su finalidad es la conservación de la fuente de producción de su giro".

   Queda en evidencia, por lo tanto, que los inmuebles del activo fijo –como es el caso de los edificios que se ocupan en la producción de bienes y que sirven de fuente de producción a los bienes del giro, según lo reconocen los dictámenes antes citados– son bienes que guardan relación directa con la actividad del vendedor, cuando se trata de juzgar la procedencia del crédito fiscal relativa a gastos generales vinculados a ellos, pero los mismos bienes no guardan relación directa con la actividad del vendedor para efectos del crédito por adquisiciones que se destinan a formar parte de ellos.

   ¿Existe un mínimo grado de consistencia en estos planteamientos o estamos frente a una simple discriminación arbitraria?

2. La artificialidad de la argumentación, que es fruto de una violación sistemática a los sanos criterios de interpretación legal señalados en los artículos 19 y siguientes del Código Civil, y que demuestran el forzado intento por compatibilizar un texto reglamentario manifiestamente contrapuesto al tenor y espíritu de la

Artículo: Crédito Fiscal por la adquisición de bienes que se destinen a formar parte de un inmueble. Legalidad del artículo 40 del Reglamento del IVA
Revista: Nº175, año LII (En-Jun, 1984)
Autor: Alejandro Dumay Peña

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

norma legal que regula la materia, ha sido puesto en evidencia por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, que en su fallo de 21.07.83, ya citado, al resolver sobre la ilegalidad de la parte final del inciso segundo del artículo 40 del DS Nº 55, de 1977, recurre, entre otros fundamentos, a la propia doctrina del Servicio, al señalar: "Es por la misma razón que la Circular 101, de la Dirección de Servicio de Impuestos Internos, de 10 de agosto de 1977 –que aunque relativa a la agricultura sirve para ilustrar al respecto–, precisa que dan derecho a crédito fiscal la importación de bienes corporales muebles o la adquisición de maquinarias, muebles y útiles de oficina, herramientas y enseres, instalaciones, repuestos, equipos de transporte y producción agrícola, etc. (Nº 1 del Capítulo II), así como el pago de gastos de transporte, reparaciones y mantención de bienes del activo inmovilizado, etc. (Nº 4 del mismo capítulo). Y es incuestionable que en todos estos casos el contribuyente es, al menos en el esquema del IVA implantado en Chile, un consumidor final".

La falta de consistencia y, en definitiva, la ausencia de una fundamentación valedera para pretender calificar los inmuebles del activo fijo como bienes que no guardan relación con la actividad del contribuyente –planteamiento que, en realidad, resulta absurdo por su sola mención–, queda también de manifiesto en el dictamen que se contiene en el Oficio Nº 150, de 10.01.80, por el cual se resolvió que el IVA soportado por una empresa industrial en la adquisición de bienes para dotar sus edificios industriales de un sistema de "protección contra incendios", constituye crédito fiscal, de acuerdo a lo previsto en el artículo 23, inciso primero del DL 825, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, porque se trata de la compra de bienes destinados a formar parte del activo fijo, complementarios de las instalaciones industriales".

Es evidente que si los inmuebles del activo fijo fueren en realidad ajenos al giro o no tuvieren relación con la actividad del contribuyente –como se pretende para justificar la aplicación de la norma reglamentaria que se impugna–, no podría aceptarse ningún crédito fiscal vinculado a ellos, ya que, a su respecto, el contribuyente sería siempre un consumidor final.

Por lo demás, dicha tesis se contrapone con la explicación que da el propio Reglamento –artículo 41, Nº 3, inciso segundo del DS 55– respecto de lo que debe entenderse por operaciones que no guardan relación directa con la actividad o giro del contribuyente. La norma citada ilustra esta situación haciendo referencia a los bienes que se destinen a fines diferentes del giro, tales como las adquisiciones "para uso particular", situación que, evidentemente, no se compadece con la calificación que debe darse a los inmuebles del activo fijo, los cuales, como ha señalado la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago –Central Deportiva Sparta Ltda. con S.I.I., sentencia ya citada–, resultan indispensables para el desarrollo e incremento del giro o actividad habitual del

Artículo: Crédito Fiscal por la adquisición de bienes que se destinen a formar parte de un inmueble. Legalidad del artículo 40 del Reglamento del IVA
Revista: Nº175, año LII (En-Jun, 1984)
Autor: Alejandro Dumay Peña

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

contribuyente, pues están destinados a procurar la estructuración material adecuada para el funcionamiento de la empresa y aumento del flujo de ventas. (Considerando 5 de la sentencia de 21.07.83).

Agrega la Ilustrísima Corte que no es posible argumentar que las adquisiciones que se incorporan a inmuebles no tienen relación directa con el giro, puesto que tales construcciones "carecen de todo sentido si no se les relaciona directamente con el único posible fin que podrían tener, y que es el que quedó precisado en el mencionado considerando". (Se refiere al considerando quinto, ya comentado).

Por lo demás, el propio Servicio de Impuestos Internos ha definido los bienes del activo fijo o activo inmovilizado de las empresas, como aquellos que están destinados a una función permanente en la actividad de ésta, o a la explotación social –página 5670 del Boletín Nº 166 del Servicio de Impuestos Internos–, de modo que se desvirtúa en su propia base cualquier argumentación que se funde en la falta de relación con la actividad del vendedor que tendrían los inmuebles que integran el activo fijo del contribuyente.

En definitiva, la única conclusión lógica que deriva del análisis anterior es la que expresa la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Valdivia, cuando señala, en sentencia de 26.05.80, recaída en la causa Rol 185–79 del citado tribunal, que "dan derecho a crédito fiscal las adquisiciones destinadas a formar parte del activo fijo, sin que tenga una mayor relevancia que éstas, posteriormente, pasen a constituir especies inmuebles por destinación".

III. Al descartarse toda posible vinculación entre la privación de crédito fiscal a que se refiere la parte final del inciso segundo del artículo 40 del Reglamento y las únicas limitantes que, al efecto, consulta la ley, en el Nº 2 del artículo 23, queda en evidencia la falta de fundamento legal y, por lo mismo, la inaplicabilidad de la norma reglamentaria.

En tal sentido, es ilustrativo lo resuelto por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, en sentencia recaída en la causa "Industrial COIA con S.I.I.", de 28.01.82, fallo en el que se expresa: "El artículo 23 del DL 825 no hace ningún distingo acerca del destino de los bienes adquiridos por el contribuyente y, por lo tanto, no lo priva del respectivo crédito fiscal cuando para su adquisición debió pagar el IVA.

Es principio general que una ley sólo puede ser modificada por otra norma de igual rango, pero, en caso alguno, por un decreto supremo.

El artículo 40 del Reglamento, contenido en el DS Nº 55, de 24 de enero de 1977, al enumerar las adquisiciones que dan derecho al crédito fiscal, modificó lo establecido en el señalado decreto ley y no puede sostenerse que el primero sólo vino a concretar las situaciones a que se refiere la ley, atendidos los términos claros y amplios de ésta".

Sin embargo, la norma reglamentaria cuya inaplicabilidad se sostiene, no sólo se contrapone al tenor de la disposición legal que regula el

Artículo: Crédito Fiscal por la adquisición de bienes que se destinen a formar parte de un inmueble. Legalidad del artículo 40 del Reglamento del IVA
Revista: Nº175, año LII (En-Jun, 1984)
Autor: Alejandro Dumay Peña

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

derecho a crédito –artículo 23 del DL 825– sino que contraviene, en general, los principios medulares sobre los cuales se ha estructurado en nuestra legislación el Impuesto al Valor Agregado.

En efecto, el sistema de "base financiera" o de "impuesto contra impuesto" en que se basa el DL 825 supone un crédito fiscal amplio, general e ilimitado, que se extiende a todos los bienes y servicios destinados al activo fijo, realizable y gastos generales, ya que cualquiera limitante, como la que emana del artículo 40 del Reglamento, atenta en contra del carácter "neutro" del tributo.

Así lo ha declarado la jurisprudencia –fallo publicado en "Gaceta Jurídica", agosto de 1983, Nº 38, págs. 108 y siguientes–, agregando que en nuestro sistema no es necesario que el bien adquirido, que ha causado crédito fiscal, produzca en su venta el débito correspondiente, puesto que el esquema de la ley no se centra en el "producto" sino que en el "consumo", de modo que, igualmente, dan derecho a crédito los bienes cuya enajenación va a dar origen al débito y las demás adquisiciones en fines propios del giro.

"Esto significa que para nuestro legislador todo desembolso por bien o servicio que efectúe cualquiera de los agentes productores, distribuidores o comercializadores de una especie otorga derecho a crédito fiscal por el IVA que a raíz de él le afectó". (Considerando octavo de la sentencia citada).

Es por ello que, como el propio artículo 40 del Reglamento lo reconoce, el crédito fiscal se extiende también a las adquisiciones destinadas al activo fijo, a pesar de que tales bienes no van a engendrar débito fiscal al momento de su venta.

IV. A pesar de que del análisis anterior surge como conclusión categórica la ilegalidad e improcedencia de aplicar la norma reglamentaria cuestionada, el Servicio de Impuestos Internos en su acción fiscalizadora recurre a tal disposición para fundar el rechazo de los créditos fiscales que tengan alguna vinculación con los inmuebles de la empresa.

Contrariamente a lo que pudiera estimarse, el Servicio ni siquiera hace una aplicación restringida de la norma, como podría suponerse por el hecho de que se trata no sólo de una disposición cuestionada, sino que, además, de una regla de excepción.

Haciendo abstracción de tales consideraciones y aun de las limitantes que derivan del propio tenor literal del precepto, el Servicio extiende la prohibición de crédito fiscal a situaciones que exceden los términos de la frase incluida en la parte final del inciso segundo del artículo 40 del Reglamento.

En efecto, si nos colocamos en el supuesto de validez de la norma reglamentaria en referencia, ella autorizaría la privación del crédito fiscal para las adquisiciones que cumplieron los siguiente requisitos:

a) Que se trate de adquisiciones que recaigan sobre especies corporales muebles;

Artículo: Crédito Fiscal por la adquisición de bienes que se destinen a formar parte de un inmueble. Legalidad del artículo 40 del Reglamento del IVA
Revista: Nº175, año LII (En-Jun, 1984)
Autor: Alejandro Dumay Peña

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

b) Que dichas adquisiciones incidan en el activo fijo; y

c) Que las especies corporales muebles se destinen a formar parte de un inmueble por naturaleza.

Sin embargo, extrapolando la norma reglamentaria mucho más allá de lo que permite su tenor literal e infringiendo el principio de interpretación restrictiva que debe darse a las normas de excepción, el Servicio ha recurrido al inciso segundo del artículo 40 del Reglamento para justificar el rechazo del crédito fiscal por los siguientes conceptos:

1. Por las adquisiciones de bienes corporales muebles que se destinan a formar parte de inmuebles por adherencia o destinación;

2. Por las adquisiciones de bienes corporales muebles que se incorporen a inmuebles que no forman parte del activo fijo del contribuyente (v. g. inmuebles arrendados, inmuebles construidos en terrenos ajenos, etc.); y

3. Por contratación de servicios que acceden a la adquisición, construcción o refacción de inmuebles de cualquier naturaleza.

Obviamente que, en tales casos, las liquidaciones o cobros que se formulen no sólo resultan ilegales, a la luz de lo dispuesto en el artículo 23 del DL 825, sino que exceden los propios términos del Reglamento y contravienen, además, dictámenes de la propia Dirección del Servicio sobre la materia.

Con lo anterior queremos poner en evidencia que los esfuerzos del Servicio por dar aplicación a una norma reglamentaria ilegal, como es el caso de la parte final del inciso segundo del artículo 40 del DS Nº 55, de 1977, según se ha demostrado, han dado lugar a situaciones manifiestamente irregulares en las cuales se suma al quebrantamiento de la ley la aplicación indebida del propio texto reglamentario y, en algunos casos, con violación de instrucciones oficiales impartidas por la propia Dirección del Servicio.

Tal anomalía es, a nuestro juicio, otra consecuencia más de los artificios a que ha debido recurrirse en el propósito de justificar la legalidad del Reglamento sobre este punto y de la falta de consistencia de los fundamentos elaborados para respaldar su validez y aplicación. Sobre esta materia, nos parece conveniente formular los siguientes alcances:

1. En lo que se refiere a hacer extensivo la limitante del crédito fiscal respecto de las adquisiciones que se destinen a formar parte de inmuebles por adherencia o destinación –considerando al efecto que, de acuerdo al Código Civil y la interpretación que la doctrina da a los artículos 568 y siguientes de dicho texto, los únicos inmuebles por naturaleza son las tierras y minas–, resulta pertinente consignar los siguientes fallos:

Artículo: Crédito Fiscal por la adquisición de bienes que se destinen a formar parte de un inmueble. Legalidad del artículo 40 del Reglamento del IVA
Revista: Nº175, año LII (En-Jun, 1984)
Autor: Alejandro Dumay Peña

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

— Ilustrísima Corte de Apelaciones de Concepción. Sentencia de 07-05-81. Causa Rol 523–80: La salvedad que hace el Reglamento respecto de las adquisiciones que se destinen a formar parte de un inmueble por naturaleza, es lo mismo que decir, en cambio, que procede ese crédito cuando las cosas muebles adquiridas pasan a incorporarse a bienes raíces que no lo sean por naturaleza.

Por lo tanto, si los bienes fueron destinados a incorporarse a las oficinas de un edificio de la industria, que no tiene, por cierto, el carácter de inmueble por naturaleza, la limitante resulta inaplicable, cualquiera sea el valor legal que pueda dársele en ese punto al Reglamento referido.

— Ilustrísima Corte de Apelaciones de Concepción. Fallo recaído en la causa Cooperativa Eléctrica Charrúa Limitada con Servicio de Impuestos Internos; de 08-05-81: El artículo 40 de dicho Reglamento –alude al que se contiene en el DS Nº 55, de 1977– establece una restricción a la norma establecida en el artículo 23 del DL 825, cuando determina que tratándose de la adquisición de especies muebles destinadas a formar parte de un inmueble por naturaleza no podrá hacerse uso del crédito fiscal; de lo que se evidencia que procederá este crédito cuando las cosas muebles adquiridas se incorporan a otra clase de bienes raíces, es decir, a aquellos que no lo sean por naturaleza.

— Por otra parte, el predicamento según el cual la restricción o negativa de crédito se hace extensiva a todo tipo de bienes raíces –no obstante la referencia expresa a los inmuebles "por naturaleza" que contempla la norma reglamentaria–, importa un criterio contrapuesto al dictamen que se contiene en el Oficio 2467, de 24-04-80, en el cual la Dirección del Servicio acepta el crédito fiscal soportado en la adquisición de bienes que se incorporan a inmuebles por destinación.

2. En lo relativo a la procedencia de invocar el inciso segundo del artículo 40 del Reglamento del IVA como fundamento para negar el crédito por adquisición de bienes incorporados a inmuebles que no forman parte del activo fijo del contribuyente, es decir, que están destinados al giro pero no son de su propiedad, debe consignarse:

— En primer término, tal interpretación es violatoria del tenor literal de la norma reglamentaria, puesto que la disposición en comento hace expresa referencia a los bienes del activo fijo y dentro de este ámbito, plantea una limitante respecto de los inmuebles por naturaleza, que, obviamente, integren o conformen dicho activo.

— Por otra parte, con dicho criterio se contravienen instrucciones de la propia Dirección del Servicio, contenidas en la Circular Nº 53, de 04-05-78, según las cuales los desembolsos

Artículo: Crédito Fiscal por la adquisición de bienes que se destinen a formar parte de un inmueble. Legalidad del artículo 40 del Reglamento del IVA
Revista: Nº175, año LII (En-Jun, 1984)
Autor: Alejandro Dumay Peña

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

correspondientes a reparaciones, mejoras, habilitación o acondicionamiento de inmuebles ajenos, aun cuando representen inversiones costosas o desembolsos significativos, no pueden ser consideradas como bienes del activo fijo o inmovilizado del arrendatario, puesto que el dominio del inmueble a que acceden no les pertenece. Tales adquisiciones representan, por lo tanto, un gasto o pérdida para el arrendatario.

— De lo expuesto en los párrafos anteriores se infiere que, desde el punto de vista de la triple clasificación del crédito fiscal que plantea el artículo 40 del Reglamento: Adquisiciones destinadas a formar parte del activo realizable; Adquisiciones destinadas a formar parte del activo fijo y Adquisiciones relacionadas con otros gastos de tipo general, las adquisiciones que se incorporan a un inmueble ajeno deben clasificarse en el último grupo, es decir, corresponden a un crédito relacionado con gastos generales, respecto del cual el Reglamento –inciso tercero– no prevé ninguna limitante relacionada con el destino de los bienes, como ocurre en el inciso segundo, a propósito de las adquisiciones destinadas a formar parte del activo fijo.

3. Por último, y siempre en el supuesto de validez o legalidad de la norma reglamentaria, corresponde analizar la posibilidad de justificar en su texto un rechazo a los créditos fiscales derivados del IVA soportado en la contratación de servicios.

Como se ha indicado, el Servicio de Impuestos Internos, en el hecho, ha invocado el inciso segundo del artículo 40 del Reglamento para fundamentar el rechazo de crédito por los servicios vinculados a inmuebles, tales como IVA de las comisiones del corredor que intervino en la compra de un bien raíz u otros servicios vinculados a este tipo de bienes.

En nuestro concepto, la invocación de dicha norma para tal efecto es absolutamente improcedente, por razones que emanan del propio tenor de la disposición reglamentaria y que pueden resumirse como sigue:

— En primer término, la norma restrictiva está establecida a propósito de las adquisiciones que recaigan "sobre *especies corporales muebles*", de modo que la limitante no puede afectar a la contratación de servicios, situación que, obviamente, difiere de la anterior, como lo reconoce el propio inciso primero del artículo 40, que distingue entre los impuestos correspondientes a las adquisiciones y los servicios gravados con el tributo, como las dos grandes fuentes generadoras de crédito fiscal.

Artículo: Crédito Fiscal por la adquisición de bienes que se destinen a formar parte de un inmueble. Legalidad del artículo 40 del Reglamento del IVA
Revista: Nº175, año LII (En-Jun, 1984)
Autor: Alejandro Dumay Peña

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

— Además, la limitante se refiere, específicamente, a las adquisiciones de especies corporales muebles que "se destinen a formar parte" de un inmueble por naturaleza y los servicios, en el peor de los casos, podrían vincularse a un inmueble o relacionarse con él, pero, en caso alguno, podrían llegar a formar parte de un bien raíz.

Es evidente que la norma reglamentaria apunta a "las cosas que, por ser accesorias a bienes raíces, se reputan inmuebles", como expresa el artículo 573 del Código Civil, excluyendo los servicios que, por su naturaleza inmaterial o incorporal, jamás podrían llegar a "formar parte" de un inmueble.

No cabe duda, por lo tanto, que aun en el supuesto de validez de la norma reglamentaria, ella no podría servir de fundamento para privar a los contribuyentes de crédito fiscal por las adquisiciones vinculadas a inmuebles por adherencia o destinación, a inmuebles de cualquier tipo que por no ser de dominio de la empresa no forman parte de su activo inmovilizado y, menos aún, podría justificar la privación del crédito fiscal derivado de la contratación de servicios, caso en el cual no existe adquisición de especies corporales muebles ni destinación de dichas especies "a formar parte de un inmueble por naturaleza".