

Nº 197
AÑO LXIII
ENERO - JUNIO 1995
Fundada en 1933

ISSN 0303 - 9986



REVISTA DE DERECHO

**UNIVERSIDAD DE
CONCEPCIÓN**

**Facultad de
Ciencias Jurídicas
y Sociales**

EL HECHO GRAVADO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (UN ENFOQUE DOCTRINARIO)

ELIZABETH EMILFORK S.
Prof. Derecho Económico
Universidad de Concepción

Resumen

El Impuesto al Valor Agregado no constituye una nueva forma impositiva, sino un mecanismo de pago fraccionado de un impuesto a las ventas de carácter monofásico a nivel de consumidor final. Su incorporación a las legislaciones positivas se fundamenta en antecedentes de carácter económico, que se materializan a través de ciertos "Principios" que las legislaciones positivas adoptan, aún cuando no explicitan. La estructura jurídica del impuesto es de carácter funcional, en cuanto está diseñada para la obtención de las finalidades económicas que lo motivan: evitar el efecto piramidación e incidir al consumidor final. Las particularidades de la estructura jurídica hacen imposible su explicación a través de los conceptos tradicionales del Derecho Tributario. El carácter eminentemente económico que motiva su adopción, sus objetivos y su consecuente manifestación jurídica obliga a replantear la influencia del elemento económico en la aplicación e interpretación de las normas, las cuales no son comprensibles si se prescinde de ese elemento meta jurídico.

SECCION I: HECHO GRAVADO Y OBJETO IMPOSITIVO

1. El hecho gravado, un hecho jurídico

En cumplimiento de la disposición constitucional que consagra el principio de legalidad impositiva, todo tributo debe ser establecido por ley. En consecuencia la relación tributaria configura una obligación ex lege. Sin embargo, como ocurre con cualquier obligación de esta naturaleza, no basta la previsión legal; para que surja el crédito del Fisco es necesario que alguien realice el supuesto de hecho contenido en la norma o, que respecto de él, se verifique dicho supuesto. Hecho gravado, soporte fáctico, hecho generador, hecho imponible son algunas de las diversas denominaciones que los textos legales y la doctrina¹ utilizan para designar ese presupuesto cuyo acaecimiento hace nacer la obligación tributaria.

¹ El análisis crítico de las diversas denominaciones puede consultarse en Araujo Falcao, Amílcar, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Ed. Depalma, Bs. Aires 1961 págs. 3 y siguientes; Amoros Rico, Narciso, *Ley General Tributaria* comentarios, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1967, pág. 404.

Puede sostenerse, entonces, que la ley constituye la fuente mediata de la obligación tributaria y, el hecho gravado, su origen inmediato. De ello se desprende, además, que el hecho gravado no es un elemento de dicha obligación sino un presupuesto, es decir, "un hecho preliminar en el sentido que constituye condición previa al nacimiento de la relación tributaria"².

Considerando el efecto que produce el acaecimiento del hecho gravado, éste constituye un "hecho jurídico" y al decir de Jarach, "nunca puede ser un negocio jurídico"³. Esta afirmación del profesor argentino no implica desconocer la existencia de numerosos tributos cuyo hecho gravado está o aparece configurado por un acto o negocio jurídico. Sin embargo, en estos casos, el derecho tributario recoge, como "supuesto de hecho", dicho acto o negocio, agregando a los efectos jurídicos ya asignados por la disciplina que los regula, uno nuevo, cual es el efecto tributario de dar nacimiento a la obligación de pagar el impuesto.

"Lo que es negocio en sentido técnico para el derecho privado es solamente un hecho para el derecho tributario"⁴. En otras palabras, como bien señala Pérez de Ayala, "...en la moderna literatura se admite que actos jurídicos e incluso 'status' jurídicos, pueden perfectamente ser asumidos legalmente a ciertos efectos como puras circunstancias fácticas. Suele señalarse así que los actos jurídicos y los 'status' jurídicos pueden ser tomados por la ley como auténticos *presupuestos de hecho* siempre que se les atribuya en ella un efecto que no había sido previsto ni deseado, bien por el sujeto agente en el primer caso, bien por el precepto que constituyó el 'status', en el segundo"⁵.

Esta sutil diferencia tiene importancia doctrinaria en cuanto destaca la circunstancia de que, tratándose de los impuestos a los negocios jurídicos o a la circulación jurídica de los bienes, la obligación tributaria nace de la imposición legal y no de la voluntad de las partes. Como bien señala Jarach: "Los efectos tributarios de la relación jurídica privada tienen su fuente exclusivamente en la voluntad de la ley, la cual, si asume como presupuesto una relación derivada de un negocio privado, no por eso reconoce en la manifestación de voluntad que creó la relación privada también la fuente de las consecuencias tributarias"⁶.

Asimismo, este "trasplante" que determina una yuxtaposición de efectos regulados por derechos distintos, justifica el que la legislación tributaria, manteniendo en esencia la figura trasplantada modifique, en función de sus propias necesidades, algunos aspectos de ella. Así, por ejemplo, el concepto de "venta" no corresponde al contrato definido y regulado en el Derecho Civil.

Por otra parte, la posición que el Derecho común contemple respecto de los efectos que provoquen en el negocio jurídico la disolución, la resciliación, la nulidad, etc., no son, necesariamente, los mismos que el legislador tributario les asigna; por el contrario, como veremos, esta disciplina los enfoca desde su particular objetivo⁷.

² Amoros Rico, *Ley...* op. cit. pág. 407.

³ Jarach, Dino, *El hecho imponible*, Abeledo-Perrot, B. Aires, 1971, 2ª edición, pág. 74.

⁴ Jarach, Dino, op. cit. pág. 78. En igual sentido De Araujo Falcao, Amílcar, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Ed. Depalma, Buenos Aires 1964, pág. 67; Pérez de Ayala, José Luis, *Curso de Derecho Tributario*, T. I, 2ª edición, EDESA, Madrid, 1978, págs. 192 y 214.

⁵ Pérez de Ayala, op. cit., pág. 214.

⁶ Jarach, op. cit., pág. 77.

⁷ Sobre esta materia, puede consultarse Montecinos A., Jorge, *Del pago indebido en el Derecho Tributario*, Editado por Fondo de Publicaciones, Escuela de Derecho Universidad de Concepción, 1993, págs. 173 y siguientes.

2. El hecho gravado es un hecho jurídico con contenido económico

2.1. Todos los autores⁸ coinciden en señalar que el hecho gravado, incluso cuando está configurado como un acto o un negocio jurídico, tiene un contenido económico que le otorga idoneidad para servir de punto de referencia de la capacidad contributiva o económica del sujeto pasivo de la obligación tributaria que es, precisamente, lo que el impuesto pretende y debe afectar.

Para Jarach: "Todas las situaciones y todos los hechos a los cuales está vinculado el nacimiento de una obligación impositiva tienen como característica la de presentar un estado o un movimiento de riqueza. Esto se comprueba con el análisis inductivo del derecho positivo y corresponde al criterio financiero que es propio del impuesto: el Estado exige una suma de dinero en situaciones que indican una capacidad contributiva".

Es por ello que se ha definido el hecho imponible como "un hecho jurídico tipificado previamente en la ley fiscal, en cuanto síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de una serie de situaciones jurídicas subjetivas, de contenido no recíproco, avocadas a desembocar en una prestación de dar"⁹.

No existe acuerdo, sin embargo, en cuanto a la trascendencia o importancia jurídica que debe darse al elemento económico, problema que se ha explicitado, fundamentalmente, en dos órdenes de materias: a propósito de la interpretación de la ley y, como aspecto básico en la polémica suscitada en torno a la Teoría de la causa en el derecho tributario.

2.2. La Teoría de la Causa y otras consideraciones

Constituye ésta una de las cuestiones más debatidas en la doctrina¹⁰. Las divergencias inciden, en primer término, en su aceptación o rechazo como fundamento o elemento integrante de la obligación tributaria; se generan así corrientes causalistas y anticausalistas. Entre los primeros, la discusión se replantea en orden a si la causa es un elemento que dice relación con el tributo o con la obligación tributaria¹¹; continúa en torno a su función e importancia: ¿es un elemento esencial para la validez jurídica de la obligación o simplemente un antecedente para la interpretación?; y se centra finalmente en determinar cuál es, en definitiva, la causa de la obligación o del tributo.

No nos parece necesario, para los efectos de nuestro análisis, reproducir todas y cada una de las teorías que sobre la materia se han enunciado y que han sido bri-

⁸ En este sentido, Amoros expresa: "Los negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica, que se gravan en el impuesto constituyen la versión normativa de fenómenos económicos. La compraventa, la propiedad, el préstamo, etc., se gravan esencialmente por su substancia económica como fenómenos de cambio. Ley., op. cit. pág. 378 nota N° 25. Véase, además, Araujo Falcao, op. cit., pág. 40.

⁹ Jarach, op. cit., pág. 85.

¹⁰ Pérez de Ayala, op. cit., pág. 214.

¹¹ Sobre esta materia puede consultarse, entre otros: Jarach, op. cit., pág. 91; Araujo Falcao, op. cit., nota n° 78; Giuliani Fonrouge *Derecho Financiero* 2° ed. Depalma Buenos Aires, 1970, págs. 451 y siguientes; Pérez de Ayala, op. cit. págs. 166 y siguientes; Amoros, Narciso *Derecho Tributario* (explicaciones), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1963, pág. 355.

¹² Para Fonrouge, "en la gran mayoría de los casos se confunden dos cosas distintas: causa del tributo y causa de la obligación tributaria". Op. cit. pág. 458. Pérez de Ayala, por su parte, expresa: "...la mayor parte de la doctrina posterior cree, acertadamente, a nuestro juicio, que más bien hay que hablar en tal caso de causa o fundamento del tributo, como institución, que de cada obligación tributaria en particular". Op. cit. pág. 167.

llantemente expuestas por los grandes autores de la disciplina; por tanto, sólo nos detendremos en aquellos aspectos que tienen relevancia para el objeto de nuestro trabajo. Queremos destacar, sin embargo, que prácticamente la totalidad de esas teorías y las consecuentes posiciones de los autores, fueron elaboradas antes de que el Impuesto al Valor Agregado recibiera consagración legislativa y alcanzara la importancia que hoy día tiene. Nos parece que el surgimiento de esta "nueva forma impositiva" hace necesario replantear el problema de la trascendencia del elemento económico subyacente en el tributo. En nuestra opinión aspectos fundamentales, tanto doctrinarios como prácticos¹⁵ sólo pueden ser analizados y resueltos en función de dicho elemento.

Ahora bien, ya sea que se le considere causa¹⁴, fundamento, motivo o ratio legis¹⁵ no cabe duda que, subyacente en cada impuesto hay un fenómeno económico indicativo de la capacidad contributiva que se pretende gravar. Esta finalidad o preocupación económica del tributo constituye, al decir de Amoros, "el objeto impositivo": "Si en un estudio o consideración meramente económica la formulación del concepto del hecho tributario es, a nuestro juicio, imprescindible para que no se convierta en algo estéril, como ocurriría si no se acierta o se tiene presente la necesidad de configurar acertadamente las circunstancias de hecho que determinarán automáticamente la *relación ex lege* que el impuesto supone, algo semejante ocurrirá si en la exposición jurídica se olvida o desdeña la finalidad o preocupación económica del impuesto estudiada y concretada a través del *objeto impositivo*. Este y el *hecho tributario* son, respectivamente, los puentes que unen las dos consideraciones, ancladas igualmente en la entraña económica y jurídica de la realidad social que el impuesto representa"¹⁶.

Como hace presente el mismo autor –siguiendo a Due–, las manifestaciones normales de capacidad contributiva que, configurarían el objeto impositivo son la renta, el patrimonio y el gasto¹⁷.

Aceptada la tesis del objeto impositivo, volvemos al problema inicial: ¿qué trascendencia tiene éste en el ámbito jurídico?

Creemos que no existe discrepancia entre los autores en cuanto a reconocer que, por imperativo de los principios económicos financieros de la imposición¹⁸, constituye, por de pronto, un elemento dirigido al legislador, quien al establecer o crear el impuesto debe escoger, como presupuestos de hecho, aquellos que en mejor forma pongan de manifiesto el fenómeno económico, indicativo de la capacidad contributiva que

¹⁴ Por vía de ejemplo, y sin perjuicio del análisis que, posteriormente, haremos, el derecho a las deducciones, es decir, el Crédito fiscal en la legislación chilena, sólo puede ser comprendido teniendo presente que el elemento económico subyacente en el I.V.A., es el consumo.

¹⁵ Sin que implique aceptación de las tesis causalistas, si se estimara que el elemento económico configura la causa en el Derecho tributario, estimamos que, precisamente en consideración al Impuesto al Valor Agregado, ella debe entenderse referida al impuesto y no a la obligación tributaria. La importancia de esta precisión se apreciará al analizar la estructura jurídica del IVA.

¹⁶ Según Fonrouge, op. cit., pág. 476.

¹⁷ Amoros, Narciso. *Ley general...* pág. 379.

¹⁸ En esta materia, el autor sigue a Due. Amoros, *Derecho...* op. cit. pág. 363.

¹⁹ La noción de capacidad contributiva ha recibido, en algunos ordenamientos jurídicos, consagración constitucional expresa como ocurre, por ejemplo, en la Constitución italiana, cuyo art. 53 establece que "todos están obligados a cooperar al sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad contributiva". Berliri, Antonio, *Principios de Derecho Tributario* Vol. II pág. 183. Editorial de Derecho Privado, Madrid, 1964. En otros ordenamientos, como en el nuestro, existiría una consagración indirecta, a través de la garantía constitucional de la igualdad. Véase referencia a las actas de la Comisión de Estudios de la Constitución, en Figueroa Valdés, Juan Eduardo, *Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución de 1980*. Editorial Jurídica de Chile, 1985, págs. 158 y siguientes.

se pretende afectar. Como bien expresa el preámbulo del proyecto de Ley General tributaria española de 1963: "...las leyes específicas de los tributos deben traducir con fidelidad, precisión y términos jurídicos unívocos, los conceptos elaborados por la Ciencia de la Hacienda Pública en orden al objeto de las distintas clases de tributo"¹⁹.

Conforme a estas ideas, el objeto impositivo sería un elemento extrajurídico que recibe consagración en la norma legal, en ciertos casos en forma directa, como ocurre con los impuestos a la renta o al patrimonio ("hechos generadores económicos"), o indirecta, utilizando una relación jurídica de derecho privado (hechos generadores jurídicos). De ahí que, se haya definido el hecho tributario como "la consagración legal del objeto impositivo"²⁰.

Debe tenerse presente, sin embargo, que en ambos casos, al exteriorizarse legalmente el objeto impositivo, el Derecho fija sus límites y contenido; de esta forma, el concepto económico de "valor agregado" o el jurídico de "venta" no coinciden, necesariamente, con el hecho gravado tributario.

La discusión en torno a la importancia jurídica del elemento económico se encuentra, naturalmente, en íntima relación con la posición que los autores asumen en torno a la función que dicho elemento cumple ya sea respecto del impuesto, ya sea de la obligación tributaria.

Así, quienes "piensan que toda obligación tributaria debe encontrar una justificación en la capacidad del ciudadano para contribuir al levantamiento de las cargas públicas, se ven lógicamente constreñidos a afirmar, no sólo que el concepto de causa consiste en la relación entre los presupuestos objetivos para el nacimiento de la obligación tributaria y la *ratio legis*, sino también que esa relación "necesariamente debe subsistir para que una obligación pueda nacer válidamente"²¹. En otras palabras, si en situaciones concretas los hechos no fueran demostrativos de la capacidad contributiva de quienes los realizan, la obligación tributaria no nacería válidamente²².

Otros autores, entre ellos Sainz de Bujanda, estiman que, en la medida en que el principio de capacidad contributiva o de justicia tributaria reciba consagración constitucional, obliga al legislador. En consecuencia "los órganos jurisdiccionales, al dirimir procesos tributarios estarán facultados para indagar si un determinado hecho imponible, considerado en su objetividad, tiene o no fundamento constitucional, mas no para averiguar si el fundamento de su elección *revive* después en cada uno de los vínculos obligacionales a los que la realización del hecho dé origen"²³.

En consecuencia, según esta tesis, si en definitiva el hecho imponible no fuere representativo de capacidad contributiva, procedería impugnar la legitimidad constitucional de la norma legal y, por esa vía, la validez de la obligación tributaria de que se trate.

Finalmente, cabe señalar que otros autores asignan al elemento económico u objeto impositivo una función trascendente en la interpretación de la ley tributaria. En este sentido, Amoros, en sus comentarios a la Ley General española, expresa: "No se ha dado toda la importancia debida a la realidad de este elemento en la relación tributaria.

¹⁹ Amoros, *Ley General...* preámbulo, pág. 18.

²⁰ Amoros *Derecho...* op. cit., pág. 264.

²¹ Sainz de Bujanda, Fernando, "Análisis Jurídico del hecho imponible" en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* Vol. XVI Nº 61, 1966, pág. 153.

²² Según Fonrouge, op. cit., pág. 475, esta posición sería sostenida por Griziotti, Pugliese, Jarch y Bielsa.

²³ Sainz de Bujanda, op. cit., pág. 154.

Para el jurista, lo fundamental es la circunstancia de hecho aislada o definida en la norma y, para el economista, el fenómeno o factor que considera tiene riqueza de contenidos y matices para construcciones teóricas y abstractas que hace se despreocupe de su vigencia y adaptación a la realidad social. En nuestra concepción "el objeto impositivo" es el campo de unión de esas consideraciones que no son opuestas, aunque pueden subsistir ignorándose. Aceptada esta visión del objeto impositivo, la interpretación o consideración económica del impuesto hará lo demás"²⁴.

3. El elemento económico en la interpretación de la ley tributaria

Mucho se ha escrito en torno a la interpretación de las normas tributarias²⁵ abarcando una problemática que va desde el concepto de interpretación hasta los criterios que deben aplicarse en la disciplina.

En lo que, a nuestros propósitos interesa, nos limitaremos a considerar la influencia que, conforme a la doctrina, debe darse al elemento económico en el proceso de interpretación. Para efectos del análisis, estimamos necesario separar los aspectos relativos a la interpretación general de las normas tributarias, de los referidos a la calificación del hecho gravado.

En cuanto al problema de la interpretación general de la ley tributaria, las cuestiones relativas a la existencia de criterios particulares derivados del supuesto carácter excepcional de la disciplina, se encuentran prácticamente superadas, desde que prevalece la tesis conforme a la cual se trataría de un derecho especial y no excepcional. "No es dable seguir sosteniendo, casi con majadería, que el derecho tributario es excepcional y es odioso a la conciencia colectiva, sin dar más razones para ello que argumentos extrajurídicos de dudosa actualidad"²⁶.

Consecuentemente, quienes así piensan rechazan que para la interpretación de las normas tributarias deban o puedan aplicarse reglas distintas de las que son aplicables a las otras leyes²⁷. "La naturaleza de la ley tributaria no es ni puede ser radicalmente diferente de la naturaleza de otras normas jurídicas. Si se reemplaza el empleo fácil de algunos viejos aforismos por el estudio científico del Derecho, no puede sino concluirse que la ley tributaria debe ser interpretada y aplicada en la misma forma que las demás leyes"²⁸.

Es ésta la posición adoptada por la Ley General tributaria española, cuyo art. 23 establece que "las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho". Sin embargo, en el art. 25 se consagran normas especiales para la calificación del hecho imponible, las que, como veremos, recogen en cierta forma el criterio de la interpretación económica o funcional. Esta distinción legal permitiría sostener, al decir del profesor Amoros, que en todas aquellas materias que no se refieran al hecho gravado, sería improcedente la utilización de criterios económicos. Sin embargo, en su opinión estos aspectos pueden también tener trascendencia en otros elementos de la relación tributaria, y, considerando que los criterios generales de interpretación aceptados

²⁴ Amoros *Ley...* op. cit. pág. 384.

²⁵ Un interesante y completo estudio sobre la materia puede consultarse en Streeter, Jorge "La interpretación de la ley tributaria" en *Revista de Derecho Económico* de la Universidad de Chile, Nº 21-22, 1967-1968, págs. 7 y siguientes.

²⁶ Streeter, Jorge, op. cit., pág. 27.

²⁷ Berliri, op. cit., pág. 97.

²⁸ Streeter, op. cit., pág. 27.

en derecho posibilitan la utilización del método teleológico o finalista, bien podría darse trascendencia a la consideración económica, incluso respecto de disposiciones que no se refieran expresamente al hecho gravado²⁹.

Las divergencias doctrinarias se han manifestado con mayor intensidad al referir el problema a la calificación jurídica del hecho imponible, en especial cuando éste se concreta legalmente en un acto o negocio jurídico. Así, un importante número de destacados autores asignan especial importancia al elemento económico del hecho gravado, llegando incluso a sustituir el concepto legal del mismo por el objeto económico del tributo. Las expresiones de Vanoni, uno de los representantes de esta corriente³⁰, son esclarecedoras: "La ley tributaria puede conectar el nacimiento de una deuda impositiva al fenómeno de la venta en cuanto descubre en la transmisión de riqueza, que se realiza a través del contrato, la manifestación de una capacidad para soportar la carga impositiva. Es evidente, entonces, que el derecho tributario en la compraventa, contempla, esencialmente, la transmisión de riqueza; y el tributo se devengará todas las veces que se realice ese intercambio, aún en el supuesto de que la relación nacida no quede comprendida en el marco del contrato de compraventa, según el Derecho privado".

De esta forma, para el derecho tributario, produciéndose el efecto económico, resultaría irrelevante si el negocio jurídico adolece de nulidad o proviene de actividades ilícitas o inmorales³¹.

Pertenece a la misma corriente Jarach, quien sostiene que sólo la *intentio facti* es relevante para el nacimiento de la obligación tributaria. La *intentio juris* "no tiene importancia y si la tuviese, ello significaría atribuir a la voluntad privada un poder creador de la obligación jurídico-tributaria que está en contradicción con el principio fundamental de que es la ley la fuente de la relación jurídico-tributaria"³².

Indudablemente que, aun cuando se considere de extrema importancia el elemento económico subyacente en los tributos, es difícil compartir la tesis de la interpretación económica en los términos en que la formulan los autores citados. De allí que parte importante de la doctrina la rechace basada fundamentalmente en los principios de legalidad impositiva y de certeza, sin que ello importe negarle toda trascendencia jurídica al fundamento económico del tributo.

Narciso Amoros que, como hemos visto, es un ferviente defensor de otorgar mayor preeminencia al fenómeno económico, expresa: "La consideración económica al significar una loable reacción contra el excesivo formalismo jurídico y al inicial apego del derecho tributario a las normas privatistas, no puede aceptarse, aún con verdadero sentimiento, por el tributarista. El sentimiento surge al tener que abandonar o limitar la consideración económica en la norma tributaria que hubiera permitido una construc-

²⁹ Amoros, *Comentarios...* op. cit., pág. 291.

³⁰ Citado por Berliri, op. cit., pág. 100. Cabe hacer presente que según este autor, escritos posteriores de Vanoni, habrían modificado su posición, véase nota 25 en pág. 104.

³¹ Véase en este sentido, Araujo Falcao, op. cit., págs. 54 y 59. Conforme a este autor, pagado el impuesto "la sobreviviente declaración de anulación o declaración de nulidad del acto jurídico en que consista su hecho generador, no dará lugar, salvo disposición legal en contrario, a la repetición del tributo satisfecho". En nuestra opinión, para ser consecuentes, esta idea debe complementarse señalando que, a la inversa, si en razón de situaciones de hecho cae el objeto impositivo, aun cuando el acto o negocio no haya sido anulado o dejado sin efecto conforme a las normas del derecho privado, podría pedirse la repetición del impuesto pagado. Este aspecto es especialmente importante para la adecuada comprensión de la norma establecida en el art. 21 del DL 825.

³² Jarach, op. cit., pág. 126. En el mismo sentido De Araujo Falcao, op. cit., pág. 25.

ción excepcional y propia a los conceptos de nuestra disciplina jurídica. Pero, puestos a optar entre este desarrollo rápido a la realidad de un orden jurídico, tributario (legalidad, seguridad y estabilidad) y la adecuación de la norma tributaria a su naturaleza exclusivamente jurídica, preferimos utilizar con suma preocupación y cautela la consideración económica⁴⁵.

Una posición semejante encontramos en Pérez de Ayala, para quien "... una cosa es la 'interpretación económica' de la ley fiscal, y otra muy distinta es negar toda función a las consideraciones de tipo económico dentro de una interpretación jurídica de las leyes tributarias"; el fenómeno económico para este autor constituye uno de los datos teleológicos que debe tener presente el intérprete⁴⁶.

Sin embargo, autores más radicales relegan el fundamento económico a los estudios técnicos que preceden la dictación de la ley. "Estos fundamentos de carácter valorativo son ajenos al Derecho propiamente tal y, para el jurista, su valor no pasa de ser el de meros datos. Desde que la ley ha considerado que una situación es apta para soportar el gravamen y por esta razón impone un tributo que tiene a esa situación como fundamento de la imposición, la obligación tributaria nacerá de cargo del contribuyente siempre que tal situación se verifique realmente, con independencia de que en uno u otro caso concreto no tengan aplicación integral los juicios de valor que han servido de antecedentes para establecer el tributo"⁴⁷.

Hemos estimado necesario efectuar esta breve incursión en la doctrina de la causa, del objeto impositivo, en general, del elemento económico subyacente en el tributo, por cuanto, en nuestra opinión, no es posible analizar el Impuesto al Valor Agregado con prescindencia de su fundamento económico. El IVA y en especial el IVA chileno, presenta dos características aparentemente contradictorias; por una parte su estructura jurídica está diseñada en función del elemento económico que se pretende afectar con el tributo y, por otra, el o los hechos gravados se han formulado en función de actos o negocios jurídicos de derecho privado. Como tendremos oportunidad de ver, numerosas cuestiones que se han suscitado en la aplicación práctica de este impuesto sólo pueden resolverse incorporando al análisis jurídico el elemento económico subyacente.

SECCION II: EL HECHO GRAVADO Y EL ELEMENTO ECONOMICO EN EL IVA

1. El Impuesto al valor agregado como sistema de imposición indirecta. Su objeto impositivo

1.1. El IVA, considerado desde el punto de vista del objeto impositivo, es un impuesto al consumo

Ha sido preocupación de la Ciencia de las Finanzas Públicas el precisar los criterios que deben considerarse en la estructuración de un sistema impositivo. Tales criterios se han concretado en los llamados "principios de la imposición" los que, siguiendo a Due son: a) máxima neutralidad económica; b) equidad y c) costos mínimos de recaudación y cumplimiento, compatibles con un control eficiente de la observancia de las obligaciones fiscales⁴⁸.

⁴⁵ Amoros, *Comentarios...* pág. 332.

⁴⁶ Pérez de Ayala, op. cit., pág. 97.

⁴⁷ Streeter, Jorge, op. cit., pág. 36.

⁴⁸ Due, John F. *Análisis económico de los impuestos*, Editorial El Ateneo, Buenos Aires, 2a. ed. 1968, pág. 77.

El principio de neutralidad implica que el impuesto cumpla su función sin interferir en las actitudes de los agentes económicos, o, como señala Clara Sullivan "un impuesto neutral puede ser definido como aquel que no tiene ningún efecto sobre la asignación de los recursos de la economía"³⁷. En otras palabras, no se cumplirá este principio si, por efectos de la imposición, se produce un cambio en las decisiones que los individuos habrían adoptado, en ausencia de ella.

La equidad dice relación con la distribución de la carga impositiva y, en tal medida, se identifica con la noción de "capacidad contributiva". Las manifestaciones de ella usualmente utilizadas son: la renta, el patrimonio o riqueza y el gasto o consumo.

El último principio implica una administración eficiente, un sistema tributario simple que facilite el cumplimiento efectivo de las obligaciones tributarias, cuidando, sin embargo, de asegurar un adecuado control de la evasión.

Para efectos de nuestro análisis nos interesa, por ahora, detenemos en las manifestaciones de capacidad contributiva y, específicamente, en el gasto o consumo. El impuesto al gasto supone gravar sólo aquella parte de la renta que es consumida, excluyéndose en consecuencia la que se destine al ahorro o a la inversión. Dos alternativas económicas se señalan como aptas para concretar este objetivo: la primera supone determinar la suma de los gastos efectuados en un período determinado y la segunda, es actuar a través de impuesto a los consumos. Estos tributos gravan la venta (o producción) de artículos de consumo y se recaudan de los vendedores³⁸. La recaudación se efectúa pues en forma indirecta dando lugar al fenómeno económico de la traslación de la carga impositiva hacia adelante, es decir, hacia el consumidor final, quien será, en definitiva, el incidido por el tributo. De ello se desprende que el impuesto no debe alterar los ingresos monetarios de los agentes económicos que intervienen en la cadena de producción y comercialización y que no revistan el carácter de consumidores finales.

1.2. El impuesto a las ventas como forma de concretar el gravamen al consumo

Desde un punto de vista teórico, la imposición sobre las ventas puede concretarse a través de tres métodos de recaudación: a) los impuestos monofásicos, en que se afecta sólo una de las etapas del proceso de producción y comercialización. Pueden, por tanto, establecerse a nivel de productor, de mayorista o de consumidor final; b) impuesto plurifásico acumulativo o en cascada que, en la medida en que sea de campo general, afecta todas las etapas del proceso y, en cuanto se aplique sobre el valor íntegro de los bienes sin derecho a detracer suma alguna por las adquisiciones, produce la acumulación o efecto piramidal; y c) impuesto plurifásico no acumulativo cifrado sobre el valor que se agrega en cada etapa del proceso.

Siempre, desde un punto de vista teórico, cualquiera de los métodos señalados, efectuándose el ajuste pertinente de las tasas, podría llevar al mismo efecto recaudatorio. "El empleo del método del valor añadido no tiene significado como tal, porque cualquier otro método de recaudar el impuesto podría usarse, si el método del valor añadido no hubiere sido pensado para ofrecer ciertas ventajas técnicas"³⁹.

³⁷ Sullivan, op. cit., pág. 339.

³⁸ Due, op. cit., págs. 254 y 260.

³⁹ Sullivan, Clara, *El impuesto sobre el valor añadido* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1978, pág. 66. Esta posibilidad de sustitución es aún más clara con el impuesto monofásico: "En la medida que los impuestos de ventas son contemplados como impuestos sobre productos o como imposición personal indirecta, la elección entre los métodos monofásicos y valor añadido comprendía sólo problemas administrativos", op. cit. pág. 78.

De manera que la aceptación general, casi mundial, de esta forma impositiva radica, fundamentalmente, en las ventajas, de carácter económico, que presentan respecto de sus alternativas. La uniformidad y neutralidad; el estímulo a la inversión; la posibilidad de control cruzado como elemento de fiscalización, y la facilidad para calcular en forma precisa el monto de la desgravación en el comercio exterior, son los principales aspectos positivos que a través de él pueden obtenerse⁴⁰. Todo ello ha llevado a sostener que el Impuesto al Valor Agregado es la forma última y más perfeccionada de la imposición general sobre las ventas⁴¹.

1.3. El IVA, un mecanismo de recaudación

En la forma analizada en el párrafo anterior, el Impuesto al Valor Agregado constituye solamente un método nuevo⁴² "de recaudar un gravamen sobre las ventas, definido para este propósito como un impuesto sobre el valor del producto que se espera sea soportado por los compradores finales"⁴³.

Al efecto, se estructura un sistema de pago fraccionado, en virtud del cual, en cada etapa del proceso de producción y comercialización se ingresa en arcas fiscales una parte del gravamen, cuyo total incidirá, en definitiva, al consumidor final. De tal manera, la suma que éste debe soportar equivale a las fracciones ingresadas en arcas fiscales a lo largo del proceso. Así considerado "si è potuto affermare che l'imposta sul valore aggiunto non è che una imposta sul valore intero, a pagamento frazionati"⁴⁴.

En la forma expuesta, al cerrarse la cadena del proceso económico en el consumidor final, éste soportará, vía traslación, un tributo calculado aplicando la tasa sobre el valor total del bien. De donde se sigue que el impuesto no tiene, como base imponible real, el valor agregado. El verdadero papel que este concepto juega, en la figura en análisis, es el de posibilitar el cálculo de la fracción a ingresar en arcas fiscales en cada etapa del proceso, eliminando, de esta forma, el efecto piramidal propio de los impuestos a las ventas acumulativos o en cascada.

Si en la forma relacionada queda de manifiesto que el impuesto ha sido concebido para afectar patrimonialmente al consumidor final, es de su esencia el que no puede incidir a los intermediarios del proceso quienes son, efectivamente, meros recaudadores de su fracción del tributo⁴⁵. Ello se logra con la traslación y el reembolso, materializados jurídicamente –en la legislación chilena– en los conceptos de Débito y Crédito Fiscal.

Analizado desde esta perspectiva, prescindiendo de las ventajas de carácter

⁴⁰ Soto Guinda, Joaquín, *El impuesto sobre el valor añadido. Sus efectos económicos*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, págs. 69-70.

⁴¹ Soto Guinda, op. cit., pág. 45.

⁴² El calificativo de nuevo es relativo, por cuanto, en Francia, que se ha considerado, al decir de Soto Guinda, la cuna de esta forma impositiva, se estableció un tributo a las empresas dedicadas a la producción y distribución al por mayor sobre el valor agregado; sin embargo, la primera consagración legislativa de un "estricto impuesto sobre el valor añadido" se habría producido el 3 de julio de 1967, en Dinamarca. Véase sobre esta materia: Due, op. cit. pág. 297 y Soto Guinda, op. cit., pág. 45, nota (1).

⁴³ Sullivan, Clara, op. cit., págs. 67 y siguientes.

⁴⁴ "Se ha podido afirmar que el Impuesto al Valor Agregado no es sino un impuesto sobre el valor total, pagado en forma fraccionada". Bosello, op. cit., pág. 9.

⁴⁵ Encontramos aquí el primer fundamento económico del derecho a deducción o crédito fiscal; es precisamente el derecho de los agentes intermedios a recuperar los impuestos soportados el que posibilita que no sean incididos.

administrativo que presenta el Impuesto al Valor Agregado, es perfectamente sustituible por un impuesto monofásico a nivel de consumidor final ¹⁶.

SECCION III: EL IVA, UN "SISTEMA". PRINCIPIOS ECONOMICOS QUE LO INFORMAN

El Impuesto al Valor Agregado constituye un sistema que, por las ventajas que presenta frente a la imposición acumulativa o en cascada, ha recibido consagración en la mayor parte de los países del mundo.

El estudio económico de una fórmula alternativa a los métodos tradicionales de imposición a las ventas –monofásicos y acumulativos– precedió a la consagración legislativa del Impuesto al Valor agregado que hoy conocemos¹⁷.

Diversas materias fueron objeto de este análisis previo. El consenso en torno a algunos aspectos fundamentales originaron un conjunto de "principios" que, posteriormente, fueron recogidos, aunque normalmente no explicitados como tales, en el derecho positivo, constituyendo las características que informan los textos legales de los distintos países.

Estos aspectos fundamentales que hemos calificado de "principios" y que caracterizarán al tributo en su consagración jurídica, son los siguientes:

2.1. En cuanto a la forma de acceder a la noción de valor agregado

Las alternativas teóricas consideran, fundamentalmente, dos procedimientos: el de adición y el de sustracción. Este último, a su vez, puede operar a través del método de base en base o, de impuesto en impuesto.

El valor agregado calculado por adición supone considerar la suma de los elementos que lo integran¹⁸. Exige, en consecuencia, una clara definición legal de las diferentes partidas que se pretenden afectar con el tributo.

El sistema de sustracción de base en base, también llamado "método de ventas", de "sustracción del coste", de deducción directa o de sustracción propiamente dicha, accede a la noción de valor agregado "deduciendo de las ventas imponibles los desembolsos de la empresa en productos intermedios"¹⁹; dicho de otra forma, "el valor añadido de una empresa se determina por diferencia entre sus ingresos y gastos en el período impositivo"²⁰.

Un ejemplo permite apreciar en forma más clara esta alternativa. Supuesto un proceso de producción y comercialización de tres etapas y una tasa del impuesto de 10% aplicada sobre el valor agregado en cada una de ellas, la situación se presentaría de la siguiente manera:

¹⁶ Véase, Sullivan, op. cit., págs. 78 y siguientes.

¹⁷ Los aspectos económicos e históricos pueden consultarse en las obras de Clara Sullivan y Joaquín Soto Guinda antes citadas.

¹⁸ Desde una perspectiva económica, el valor agregado a nivel de empresa corresponde a la parte del valor global de su producción que resta una vez excluida la contribución que a la misma realizan los bienes y servicios producidos por otras empresas e incorporados por aquella a su proceso productivo" (Aristide Mondani, citado por Soto Guinda, op. cit., pág. 55). Sin embargo, desde una perspectiva jurídica, el valor agregado puede y, de hecho, sufre modificaciones, de manera que, en definitiva, los elementos que lo integren serán aquellos que cada legislación directa o indirectamente considere.

¹⁹ Sullivan, op. cit., pág. 70.

²⁰ Soto Guinda, op. cit., pág. 79.

	Precio de Venta	Precio Compra	Valor Agregado	Impuesto Etapa
1ª Etapa	100	0	100	10
2ª Etapa	125	100	25	2,5
3ª Etapa	200	125	75	7,5

Valor agregado total: 200
 Impto. total recaudado: 20

Tanto en el método de sustracción de base en base como en el de adición, la base imponible está constituida, precisamente, por el valor agregado, determinándose el impuesto a pagar a través de la aplicación de la tasa correspondiente⁹¹.

El sistema de sustracción de impuesto en impuesto, llamado también de "crédito contra el impuesto", es similar al anterior en cuanto se opera vía deducción. Sin embargo, a diferencia de aquél, el minuendo es la suma de los impuestos recargados por el contribuyente en el período tributario respectivo y, el sustraendo, la suma de los soportados en el mismo período, con derecho a deducción.

De manera, entonces, que la base imponible del tributo, consignada en el texto legal, es sólo aparente⁹² y, como si se tratara de un impuesto en cascada, está constituida por el valor total de la operación. La aplicación de la tasa sobre la base no lleva a la determinación del impuesto a pagar, sino a la configuración –usando expresiones de la legislación chilena– del Débito fiscal. El monto del impuesto que debe ingresarse en arcas fiscales en el período respectivo, resulta de sustraer del Débito fiscal el monto de los impuestos soportados por el contribuyente en el mismo período (crédito fiscal en la legislación chilena; derecho a deducción, en la legislación comparada).

Conforme a lo expuesto, esta alternativa no requiere definición legal expresa de "valor agregado". Los elementos o sumas que lo configuran se obtienen en forma indirecta: constituye valor agregado todas aquellas remuneraciones o desembolsos que no dan derecho a deducción. Por el contrario, no forman parte de él todos aquellos que permiten detraer el impuesto soportado. Es pues a través de los mecanismos de traslación (Débito fiscal) y deducción (Crédito fiscal) que se pasa de la base imponible aparente a la base imponible real.

Retomando el ejemplo anterior, la situación se presentaría de la siguiente forma:

Etapa	Pr. Neto de Venta	Impto. recargado (D.F.)	Pr.N compra	Impuesto soportado	Impuesto a pagar
1ª	100	10	0	0	10
2ª	125	12,5	100	10	2,5
3ª	200	20	125	12,5	7,5

Impuesto total recaudado: 20.

⁹¹ En consecuencia, en este método no tiene cabida la noción de deducción o crédito fiscal.

⁹² Esta diferenciación entre base imponible aparente y base imponible real corresponde a Muller, citado por Colmenar Valdés Salvador, "El Derecho a la deducción en el IVA" en *Revista de Derecho y Hacienda Pública española* N° 157 (II), 1982, pág. 293.

Puede apreciarse que ambos métodos llevan a iguales resultados, en la medida en que sean también iguales los *inputs* que den derecho a la deducción.

La opción que el legislador haga entre las alternativas anteriores es fundamental por cuanto, si acoge el método de deducción denominado de base en base, la noción de crédito fiscal no tiene aplicación jurídica³⁵. Si, en cambio, como ocurre prácticamente en la totalidad de los textos positivos, se utiliza el método de deducción de impuesto en impuesto, la figura jurídica del crédito fiscal encuentra en esta circunstancia su fundamentación.

2.2. Sistema de deducción contable o financiera

El impuesto calculado según el método de sustracción puede, a su vez, concretarse a través de un sistema de deducción sobre base real o física, o de deducción contable o financiera.

En la literatura sobre la materia, esta clasificación se usa indistintamente para reflejar dos aspectos: el primero, referido a la consideración que debe darse en el valor agregado a los desembolsos que no se exteriorizan físicamente en el bien producido. Desde este punto de vista, bajo el método de deducción real sólo se autorizan las deducciones referidas a bienes que se incorporan físicamente en el producto obtenido. En consecuencia, formarían parte del valor agregado todos "aquellos gastos que, si bien indispensables para la producción del bien gravado, no se exteriorizan físicamente en el bien producido (gastos por instalaciones, fábricas, inmuebles, fuentes de energía, de transporte, investigaciones y estudios, patentes, publicidad, etc.)"³⁶.

Desde otro punto de vista, estos métodos atienden al momento u oportunidad en que pueden invocarse las deducciones. Así, en el sistema sobre base real, este derecho se encuentra estrechamente ligado al bien que lo genera, en el sentido de que sólo puede detrarse el impuesto soportado cuando los bienes han sido integrados en el ciclo productivo, lo que "exigiría la aplicación del gravamen sobre el monto de la producción vendible, con compensación sólo del impuesto exigido en las fases anteriores correspondientes a los bienes intermedios utilizados en el correspondiente período".

Ello supone, al decir de los autores, una enorme complejidad administrativa, en cuanto implica efectuar el seguimiento de cada uno de los bienes para determinar el momento en que éstos se incorporan al ciclo productivo. Podría tener, también, alguna incidencia negativa en el *cash flow* de las empresas en la medida en que supone una anticipación del impuesto³⁷.

En el método de deducción financiera, en cambio, el derecho a la deducción se reconoce en el mismo período en que el tributo se soporta, con independencia del momento u oportunidad en que los bienes o servicios se incorporen al proceso produc-

³⁵ Tal ocurre, por ejemplo, en Chile en el caso de cambio de sujeto hacia atrás establecido en el art. 3° del inc. 4° del DL 825 y que opera, por ejemplo, tratándose de revistas y de cigarrillos.

³⁶ Cosclani, Cesare, *El impuesto al Valor agregado*. Depalma, Buenos Aires, 1969, pág. 78. Es necesario hacer presente que para Colmenar Valdés, las deducciones físicas comprenden también los impuestos soportados en bienes que son consumidos o pierden sus cualidades específicas al producir otros, tales como energía, combustibles, etc., limitando las deducciones financieras a los servicios y bienes de inversión. Véase Colmenar Valdés, op. cit., pág. 295.

³⁷ En cuanto al impacto del IVA en el "efecto tesorería" de las empresas, puede consultarse Basanta de la Peña, Jaime, "Repercusiones de la implantación del IVA en la financiación empresarial" en *El I.V.A. y la Inspección de Hacienda*, XXX Semanas de estudios de Derecho financiero. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, págs. 309 y siguientes.

tivo o, en que los productos, a cuya producción ellos concurren, sean vendidos.

De esta forma la deducción o crédito fiscal, en cuanto al momento en que puede invocarse, se independiza del Débito fiscal que el bien en cuestión contribuye a generar. En la práctica, en aquellas legislaciones en que el período fiscal es breve, como ocurre en el caso chileno, el crédito fiscal que en él se haga valer, normalmente corresponderá a adquisiciones de bienes o utilización de servicios que causarán débitos en períodos posteriores.

De entre estos dos sistemas, la alternativa elegida por el legislador tendrá indudables consecuencias, no sólo económicas, sino también jurídicas. Así, si se acoge el método de deducción contable o financiera, la afectación del bien y, en consecuencia, la correcta o incorrecta recuperación del impuesto soportado, debe analizarse en relación con el período en que se soportó el gravamen, lo que hace indispensable la consagración legal de normas de regularización por cambios de afectación posteriores. Y, a falta de texto expreso sobre la materia, como ocurre en la actualidad en la legislación chilena, no existiría, como veremos más adelante, fundamento legal que obligue a efectuar esa regularización.

2.3. Atendiendo a la forma de computar la inversión en la base del impuesto

De especial relevancia es el análisis económico en torno al tratamiento que debe darse, en el cómputo del valor agregado, a los bienes de capital. A este respecto se formulan diversas alternativas teóricas⁴⁶; el incentivo o desaliento de la inversión, dependerá del sistema o método que recoja el derecho positivo de cada país.

Así, una primera opción considera a los bienes de capital como integrantes del valor agregado; en otras palabras, extiende la base imponible, al no permitir su deducción o la de su impuesto. En este caso estamos frente a un "IVA tipo producto bruto". El efecto económico de esta alternativa es generar un doble gravamen de los bienes de capital, la primera vez, al adquirirlos y, la segunda, al incorporarse vía depreciación al precio final de los bienes⁴⁷.

En las modalidades conocidas como "IVA tipo Renta" e "IVA tipo Consumo", los bienes de inversión se excluyen del valor agregado eliminándose el efecto negativo del sistema anterior. La diferencia entre ambos radica en la forma en que se efectúa la exclusión. Así, en el IVA tipo Renta denominado también "prorrata temporis", se permite "...deducir el valor del equipo de capital (sustracción directa), o del impuesto trasladado con la compra del equipo de capital (sustracción indirecta), por medio de las depreciaciones y a medida que la inversión se utiliza en la actividad empresarial"⁴⁸.

En cambio, en el IVA tipo consumo se autoriza la deducción total del bien, o de su impuesto, en el mismo período en que se efectúa la adquisición. De esta forma se excluye de la base imponible, automáticamente, el aumento de las existencias y los gastos de inversión. Al decir de Clara Sullivan, en esta alternativa el impuesto "se aproxima al impuesto sobre ventas al por menor a los consumidores finales y difiere de la base tipo renta en la generosidad de las deducciones..."⁴⁹.

⁴⁶ Existen diferencias en el enfoque de esta materia entre los diversos autores; para los efectos de nuestro análisis retendremos la clasificación más generalmente aceptada que distingue entre IVA tipo producto bruto, IVA tipo renta e IVA tipo consumo. Otras alternativas pueden consultarse en Sullivan, op. cit. y Soto Guinda, op. cit., pág. 74.

⁴⁷ Soto Guinda, op. cit., pág. 74.

⁴⁸ Plazas Vega, Mauricio, *El IVA en Colombia*. Editorial Temis, Bogotá, 1989, pág. 47.

⁴⁹ Sullivan, op. cit., pág. 276.

Nuevamente, la alternativa económica, consagrada por el legislador, será relevante para la aplicación e interpretación del impuesto en el ámbito jurídico. Así, por ejemplo, los problemas de enajenación o cambio de afectación de los bienes de capital cobran especial relevancia jurídica si se ha aceptado el IVA tipo consumo. Bajo el mismo sistema, la limitación del crédito fiscal respecto de bienes del activo fijo sin expresa consagración legal –como ocurrió en Chile con la norma del art. 40 del reglamento– se encontraba en evidente contradicción con la alternativa acogida por el legislador chileno⁶⁰.

2.4. El IVA en el comercio internacional. Principio de gravamen en país de origen y desgravamen en país de destino

Es sabido que los países gozan de amplia libertad para adoptar los criterios de atribución de potestad tributaria que les parezcan pertinentes. Sin embargo, esta autonomía puede generar, por una parte, problemas de doble tributación internacional y, por otra, provocar distorsiones en la competencia internacional de las empresas. En consecuencia, el ideal en la aplicación de un impuesto a las ventas, es lograr que los "mercados internacionales funcionen, desde el punto de vista fiscal, como lo hacen los mercados nacionales, en los que todas las mercancías compiten habiendo soportado la misma carga fiscal"⁶¹. Ello supone que sólo uno de los países involucrados aplique el tributo y, en tal sentido, las alternativas teóricas que pueden utilizarse son la de otorgar potestad al país de origen o, al país de destino.

La primera opción implica que los bienes soportan la carga fiscal del país en que se han producido, desgravándose en el país de destino.

Para los países que forman parte de zonas integradas, como ocurre con la Comunidad Económica Europea, esta alternativa presenta la ventaja de permitir la libre circulación de los bienes haciendo innecesarias las barreras fronterizas. Sin embargo, las diferencias en la estructura y, en especial, en los tipos impositivos aplicados en los distintos países, la hacen inaplicable pues esta diversidad genera, indudablemente, distorsiones en la competitividad no sólo de los países exportadores entre sí, sino también respecto del país importador.

Las consideraciones anteriores han sido determinantes para la adopción generalizada del principio de gravamen en país de destino y desgravamen en país de origen; principio que jurídicamente se concreta en el gravamen de las importaciones y la adopción de mecanismos devolutivos a los exportadores⁶².

2.5. Características del IVA chileno en atención al objeto impositivo y a los principios que informan el sistema

Aun cuando, a diferencia de su similar español⁶³, la legislación chilena no lo

⁶⁰ Como veremos más adelante, en Chile, conforme al art. 23 del DL 825 se consagra el IVA tipo consumo.

⁶¹ Figueras Bassols, José María. "El impuesto al valor añadido y el sector exterior" en *Introducción del Impuesto sobre el valor añadido en España*. Instituto de Estudios Fiscales Madrid, 1982, pág. 291.

⁶² Una de las principales ventajas que se considera presenta el Impuesto al Valor Agregado respecto de la imposición en cascada es, precisamente, la de permitir la exacta determinación de la carga fiscal soportada por los exportadores. Sobre los efectos económicos del IVA en el comercio internacional, puede consultarse, entre otros, Soto Guinda, op. cit., págs. 209 y siguientes.

⁶³ El artículo 1º de la Ley 30/1985 de España establece: "Naturaleza del impuesto. El impuesto sobre el valor añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta ley, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, y las importaciones de bienes".

señale expresamente, el IVA es un impuesto al consumo. Ello fluye de lo dispuesto en el art. 69 en cuanto impone a los sujetos pasivos la obligación de trasladar el tributo⁶⁴, fluye, asimismo, de lo dispuesto en los artículos 23 y siguientes, que consagran el derecho a crédito fiscal, eliminándose de esta forma la incidencia en los intermediarios de la cadena de producción y comercialización; derecho que no se reconoce al consumidor final.

El IVA chileno, conforme a lo dispuesto en el art. 20 inciso 2º accede a la noción de valor agregado a través del mecanismo de crédito contra el impuesto, acogiendo la alternativa de deducción contable o financiera, tanto en cuanto autoriza la deducción de los impuestos soportados no sólo en bienes del activo fijo y realizables, sino también en gastos de tipo general (art. 23 inciso 1º); como, en cuanto al momento en que nace derecho a invocar el crédito fiscal, cual es el período en que se facturaron los bienes o los servicios.

En lo que se refiere a la consideración de los desembolsos en bienes de inversión, como se ha dicho, se reconoce expresamente el derecho al crédito fiscal en el mismo período en que tales bienes fueron adquiridos; en consecuencia, desde este punto de vista el impuesto chileno debe ser calificado de tipo consumo.

Finalmente se acoge, en materia de comercio internacional, el principio de gravamen en país de destino, al establecerse en el art. 8º, entre los actos asimilados, las "importaciones, sea que tengan o no el carácter de habituales"; y el desgravamen en país de origen, al regularse, en el art. 36 la recuperación de los impuestos soportados por los exportadores en relación con su actividad de exportación.

SECCION III: EL HECHO GRAVADO EN EL IVA, UNA DISCUSION DOCTRINARIA

Prácticamente todos los países que han adoptado el Impuesto al Valor Agregado consideran como operaciones impositivas, que configuran *legalmente* el hecho gravado, a las ventas⁶⁵, las prestaciones de servicios y las importaciones.

Sin embargo, las especiales características que presenta esta forma impositiva, han dado origen a una intensa discusión doctrinaria que cuestiona la circunstancia de que sean realmente, esas operaciones, el hecho gravado con el impuesto.

El problema se ha planteado al enfrentar esta peculiar estructura con los conceptos de "impuesto", "obligación tributaria" y "hecho imponible" definidos en la doctrina tradicional. Si para ésta el hecho gravado es el presupuesto jurídico cuyo acaecimiento hace nacer la obligación tributaria, entendida como aquella que tiene por finalidad el pago del tributo a título definitivo generando un enriquecimiento para el recaudador y un empobrecimiento para el sujeto pasivo⁶⁶, los hechos, calificados como impositivos en el IVA, no revestirían tal carácter pues, al verificarse, no se producen los efectos señalados.

⁶⁴ Siguiendo a Colmenar Valdés, op. cit., pág. 299, la efectividad de la repercusión obligatoria es, precisamente, la que permite sostener la naturaleza económica del IVA, como un impuesto general sobre el consumo. En la legislación chilena, la traslación está formulada en términos imperativos al utilizar la expresión "deberán", sin embargo, no se establecen normas, como las existentes en la legislación italiana, en la cual se declara expresamente la nulidad de los pactos que contraríen esta obligación, sancionándose, además, como hecho ilícito el incumplimiento de ella. Véase Bosello, op. cit., pág. 87.

⁶⁵ Las normas comunitarias y, en consecuencia, los países europeos utilizan la expresión "entregas" y no "ventas".

⁶⁶ Bertiri, Antonio, citado por Calvo Ortega, op. cit., pág. 42.

En efecto, al acaecer el hecho gravado descrito en la ley, no se origina un detrimento patrimonial para ninguno de los sujetos pasivos intervinientes en el proceso, en la medida en que éstos tienen la obligación legal de trasladar la carga del tributo a sus adquirentes, y la facultad de deducir los impuestos que, a su vez, les han sido repercutidos al adquirir los bienes o utilizar servicios. Quien, en definitiva, sufre el efecto económico es una persona irrelevante para la norma jurídica, el consumidor final⁶⁷.

No existiría, por otra parte, enriquecimiento para el Fisco puesto que, si bien ingresa en arcas fiscales la fracción correspondiente al valor agregado de la etapa de que se trate, simultáneamente el sujeto activo se constituye en deudor de quien ha sufrido la traslación del tributo. Lo ingresado en forma fraccionada sólo se consolida en poder del Fisco, al cerrarse la cadena, en el consumidor final.

Son numerosas las teorías que se han formulado para tratar de encuadrar este sistema en los conceptos tradicionales⁶⁸. Excede a los objetivos de nuestro trabajo hacer un estudio pormenorizado de ellas; nos limitaremos, por tanto, a exponer, en forma somera, las principales corrientes doctrinarias sobre la materia:

a) Un primer grupo de autores, principalmente italianos, estima que la obligación tributaria u obligación impositiva propiamente tal sólo nace en la última etapa del proceso de producción y comercialización; es decir, al verificarse la operación imponible entre el sujeto pasivo y el consumidor final. Las operaciones anteriores no constituirían, individualmente consideradas, obligaciones "de impuestos", sino "pagos a cuenta" asumiendo, jurídicamente, el carácter de obligaciones accesorias⁶⁹.

Ingresso y Amatucci, representantes también de esta corriente, difieren ligeramente de la posición anterior en cuanto estiman que la estructura jurídica del IVA considera un "presupuesto de hecho de formación sucesiva", en que las operaciones intermedias constituyen, para el primero de los citados, "obligaciones preliminares" al devenir del impuesto, el que sólo se produciría al verificarse el consumo final⁷⁰.

Para Amatucci, en cambio, el nacimiento de la obligación tributaria referida a las operaciones efectuadas con sujetos pasivos se encuentra sujeta a una condición suspensiva cual es el que se verifique la operación con el consumidor final⁷¹.

Como ha señalado Colmenar Valdés, estas doctrinas trasladan, al plano jurídico, la configuración económica del impuesto; aspecto éste que, como veremos, es objeto, a su vez, de una interesante polémica.

b) Constituyendo la obligación de traslación y la facultad de deducción los aspectos que se encuentran en la base del problema de la calificación jurídica, Batalla y

⁶⁷ Tan irrelevante es para el Derecho que, por ejemplo, en la legislación chilena no existe ninguna norma que se refiera a él expresamente.

⁶⁸ Sobre esta materia puede consultarse, entre otros: Bosello, op. cit.; Checa González, op. cit., pág. 149 y siguientes; Colmenar Valdés, "El derecho a la deducción en el IVA" en *Revista de D.F. y H.P. española* N° 157/II, 1982, págs. 302 y siguientes; Croxato, G.C. "La configuración jurídica del impuesto sobre el valor añadido: algunos aspectos y problemas" en *Revista de D.F. y H.P. española* N° 162 pág.

⁶⁹ Berliri, citado por Checa González, op. cit. pág. 149; Bosello, op. cit., pág. 25 y Colmenar Valdés op. cit. pág. 302.

⁷⁰ Ingresso, citado por Checa González, op. cit., pág. 150 y Colmenar Valdés, op. cit., pág. 302.

⁷¹ Amatucci, citado por Bosello, op. cit., pág. 25, nota 30. Como consecuencia de este planteamiento, el autor estima que, si el bien o servicio no llega al consumidor final, la obligación tributaria resulta como no debida. Deben, en consecuencia, anularse las sumas recaudadas con motivo de las operaciones precedentes.

Fantozzi, han pretendido soslayarlos otorgando al impuesto el carácter de periódico. Ello "supone tanto como atribuir al presupuesto de hecho del tributo carácter complejo. El hecho imponible estará constituido por el conjunto de operaciones sujetas, activas y pasivas, realizadas por el sujeto pasivo en el período respectivo"⁷². De esta forma, el IVA se configuraría como un impuesto sobre la cifra de negocios realizada por el sujeto pasivo en el período de imposición.

c) Finalmente, una tercera corriente doctrinaria sostiene que el presupuesto del tributo debe analizarse no en relación con el empobrecimiento del sujeto pasivo o el enriquecimiento del ente impositor, sino en función de su aptitud para manifestar capacidad contributiva y, en este sentido, las cesiones de bienes y prestaciones de servicio son manifestaciones de esa capacidad y, en consecuencia, presupuesto del tributo⁷³.

Conforme a lo expuesto, los planteamientos doctrinarios se agrupan entre quienes sostienen que el hecho gravado descrito en la ley a través de las operaciones imponibles individualmente consideradas, constituyen realmente el presupuesto del tributo; y aquellos que estiman que tales operaciones no bastan para configurarlo, otorgándole a éste un carácter complejo.

Las argumentaciones de los segundos son refutadas en base a las siguientes consideraciones que, en forma general, pasaremos a exponer⁷⁴:

a) En cuanto a la inexistencia de un detrimento patrimonial para el sujeto pasivo, se sostiene que, al acaecer el hecho gravado descrito en la ley, éste se constituye en deudor del Estado por el monto total del impuesto. Es el nacimiento de esta obligación y no su cumplimiento lo que debe considerarse para calificar la inexistencia del "empobrecimiento"; la circunstancia de que la ley faculte u obligue a la traslación del tributo es, desde este punto de vista, irrelevante. Tanto es así, que nadie ha discutido que la sola procedencia de este fenómeno económico -aplicado sin problemas en otros tributos, con anterioridad al IVA- pueda hacer perder a la obligación tributaria su carácter de tal.

No es pues la traslación la que genera las dudas en torno a la calificación jurídica, sino la circunstancia de que el sujeto no esté obligado a entregar al Fisco el total del impuesto, al permitírsele sustraer el monto que le ha sido, a su vez, trasladado. En otras palabras, es el crédito fiscal lo que dificulta la calificación.

En este sentido se argumenta que si se razonara prescindiendo del derecho a la deducción, podría observarse que el detrimento patrimonial no se produce por la realización del hecho imponible, sino por el efecto de la traslación que ha experimentado el sujeto pasivo al adquirir bienes o utilizar servicios y, desde este punto de vista, la existencia de la obligación de pagar el impuesto no puede ser cuestionada por el hecho de existir otra obligación de signo contrario, originada en un hecho distinto, cual es el haber sufrido la traslación en la etapa anterior.

b) En cuanto a la circunstancia de no producirse, con las operaciones, individualmente consideradas, un enriquecimiento para el Fisco al constituirse éste en deudor de la cantidad recaudada en la etapa respectiva, se objeta el argumento considerando, en primer lugar, que la deuda del Fisco no corresponde al monto recaudado, sino al trasladado en virtud de la operación (suma que normalmente es mayor al haber ejercido el sujeto pasivo el derecho a la deducción); en segundo lugar, se agrega, es necesario te-

⁷² Citados por Colmenar Valdés, op. cit., pág. 308.

⁷³ Fantozzi, citado por Bosello, op. cit., pág. 26.

⁷⁴ Véase Bosello, op. cit., págs. 26 y siguientes.

ner presente que aun cuando en forma excepcional, hay situaciones que no dan derecho a la deducción y en las cuales, entonces, el ingreso es definitivo.

Se destaca, asimismo, que la deuda del Estado no surge del pago que hace el sujeto pasivo sino de la traslación del tributo efectuada por el vendedor; en consecuencia, el origen de la deuda del Fisco no se encuentra en la realización del hecho gravado.

Las argumentaciones anteriores permiten también descartar la tesis que pretende ver en el IVA un impuesto periódico; agregándose, a este respecto, que tampoco ella permitiría explicar la situación que se produce en las legislaciones que establecen tasas diferenciadas a las distintas operaciones impositivas.

Finalmente, si se analizan los diversos textos que dan consagración jurídica al tributo (las directivas comunitarias y las legislaciones de los distintos países que han acogido esta forma impositiva), se constata que todos ellos, expresamente, otorgan el carácter de hechos gravados o hechos impositivos a las operaciones individualmente consideradas.

En la legislación chilena, el art. 8°, comprendido en el Título II, cuyo epígrafe es "Del hecho gravado", establece: "El impuesto de este título afectará a las ventas y servicios...; el art. 10°, por su parte, señala "el impuesto establecido en el presente título afectará al vendedor, sea que celebre una convención que esta ley defina como venta o equipare a venta"... y "a quien realice la prestación en aquellas operaciones definidas como servicios o que la ley equipare a tales".

Si bien, como se dijo anteriormente, no se establece en forma expresa que el IVA chileno es un impuesto al consumo⁷⁵, se consagra la traslación con carácter obligatorio (art. 69); y el derecho a las deducciones, bajo la denominación de Crédito fiscal, en los artículos 23 y siguientes. Aún más, para la ley chilena "el impuesto determinado" corresponde al Débito fiscal (art. 21), es decir, a la suma de los impuestos recargados por el sujeto pasivo en las operaciones afectas; calificando de "impuesto a pagar" a la diferencia entre el Débito y el Crédito fiscal del período.

De manera, entonces, que en nuestra ley el hecho imponible está configurado por las ventas, servicios y actos asimilados; el sujeto pasivo es el vendedor o el prestador del servicio; la obligación tributaria es el "impuesto determinado", no obstante lo cual, el impuesto a pagar es inferior, al facultarse la deducción de los impuestos soportados, lo que podría configurar una extinción a través de la compensación.

En consecuencia, si aceptamos la tesis conforme a la cual el hecho gravado está constituido por las operaciones individualmente consideradas, la ocurrencia de esos hechos no produce, como ha demostrado la doctrina, enriquecimiento para el Fisco ni empobrecimiento para el sujeto pasivo, efectos que se estiman de la esencia de la obligación tributaria.

En nuestra opinión, el análisis debe disociar el impuesto, como fenómeno económico, de la obligación tributaria como su manifestación jurídica. El enriquecimiento del Estado y el consecuencial detrimento patrimonial de algún sujeto, son requisitos *sine qua non* del "impuesto", como concepto económico. La obligación tributaria es el medio jurídico a través del cual se pretende obtener el objetivo económico que el tribu-

⁷⁵ El Servicio de Impuestos Internos, en una interpretación que consideramos errada, ha sostenido: "que conforme a la naturaleza del Impuesto al Valor Agregado su objeto es gravar, como su nombre lo indica, los valores que cada contribuyente agrega a los bienes corporales muebles que produce o comercializa". Este criterio se invoca para justificar la extinción de los remanentes de Crédito fiscal al producirse el término de giro. Oficio N° 1293 de 15.04.83.

to persigue, de donde resulta que la obligación tributaria no debe necesariamente producir esos efectos, en forma directa e inmediata.

En otras palabras y, como ha dicho Fonrouge ⁷⁶, existe una correlación entre el tributo y la obligación tributaria, en cuanto ésta es consecuencia de aquél; sin embargo, ello no significa que haya identidad entre ambos conceptos.

Este aspecto ha sido objeto de un intenso debate a propósito del sujeto pasivo. Precisamente, de la separación entre ambos institutos surge, para el autor citado, la diferencia entre "sujeto pasivo de la obligación tributaria" y "sujeto pasivo del impuesto", siendo, el primero, "la persona individual o colectiva que debe cumplir la prestación" y, el segundo, la "sometida al poder tributario del Estado".

Es, probablemente, Pugliese quien en forma más clara expone la separación entre la obligación tributaria y la incidencia del impuesto, al sostener que "en el derecho tributario en forma más acusada que en el derecho común, la responsabilidad del pago suele venir dissociada de la titularidad de la deuda. Naturalmente, esto se refleja en las relaciones entre el Estado y el contribuyente, porque, en definitiva, a través del derecho al regreso regulado por las propias leyes tributarias o por el Derecho común, el titular de la obligación pasiva queda siempre obligado a la satisfacción de la deuda respecto de aquel que haya pagado en su lugar. En efecto, sólo con relación a éste existe una causa jurídica que justifica la disminución patrimonial que él debe soportar" ⁷⁷.

Esta posición ha sido duramente criticada por Berliri, quien estima que ella incurre en "el equívoco más grave y que en mayor medida perturba el estudio de los sujetos pasivos" cual es "la contaminación entre los conceptos y términos jurídicos y los conceptos y términos económicos"; la disociación entre deuda y responsabilidad, en la concepción de Pugliese, implicaría contraponer el concepto económico de contribuyente incidido con el concepto jurídico de sujeto pasivo de la obligación tributaria, lo que resulta inaceptable; "sujeto pasivo de la obligación tributaria y deudor del impuesto son términos necesariamente equivalentes" ⁷⁸.

De manera que nuestra tesis resulta, en primer lugar, minoritaria; y, en segundo lugar obligaría a un replanteamiento del concepto de hecho gravado, desde que los supuestos considerados como tales en la norma legal no serían la "concreción legal del objeto impositivo" al no reflejar la verdadera manifestación de capacidad contributiva que se pretende afectar con el tributo⁷⁹. Desde nuestro punto de vista, sin embargo, presenta la ventaja de poner de manifiesto que la explicación jurídica del fenómeno IVA puede obtenerse, aun considerando como hechos gravados las operaciones individuales,

⁷⁶ Fonrouge Giuliani. *Derecho Financiero*, Vol I Depalma. Buenos Aires, 2ª edición, 1970, pág. 386.

⁷⁷ Pugliese, citado por Berliri, op. cit., pág. 210.

⁷⁸ Berliri, op. cit. págs., 210 y 212.

⁷⁹ No puede dejar de mencionarse, por lo novedosa que resulta, la tesis de Francisco Martín Sesma, quien tratando de conciliar el problema de la capacidad contributiva con el hecho gravado legal, ha sostenido que existiría una ficción jurídica en virtud de la cual el sujeto incidido, mientras no ejecute el presupuesto de hecho fijado por la ley, habría realizado un "consumo" toda vez que no podría deducir el gravamen soportado en sus adquisiciones; si tales adquisiciones no suponen un consumo final, procederá el derecho a la deducción. Esta concepción permitiría también, al decir del autor, explicar la pérdida del derecho a la deducción en el caso de operaciones no gravadas. No compartimos esta posición, entre otras razones, por la circunstancia de que, en la medida en que la ley acoge el método de deducción contable, el derecho al Crédito fiscal surge con la repercusión y no con la realización del hecho gravado posterior. Martín Sesma, Francisco, "Aproximación a una teoría jurídica del Impuesto sobre el valor añadido" (Notas a una reciente obra de R. Perrone) en *R.D.F. y H.P.* Nº 146, 1980, pág. 457.

siempre que se incorporen al análisis las consideraciones de orden económico que subyacen en el tributo.

SECCION IV: REPLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA: LA IMPORTANCIA DEL ELEMENTO ECONOMICO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La exposición y análisis de los aspectos reseñados en las secciones anteriores, desde el concepto de hecho gravado hasta las teorías elaboradas por la doctrina que pretenden explicar la estructura jurídica del IVA, han tenido por objeto demostrar que esta forma de imposición es absolutamente sui generis; que, si bien pudo haber existido dudas en torno a la relevancia o trascendencia que en el análisis jurídico tienen los aspectos económicos que han servido de base para el establecimiento de un tributo, la incorporación de este impuesto obliga a un replanteamiento del problema.

Así, hemos visto que el nacimiento del Impuesto al Valor Agregado se produce como una forma de reacción frente a las deficiencias o distorsiones, de carácter económico, que presentaba el impuesto plurifásico acumulativo. Hemos visto también que el IVA es un impuesto a las ventas que pretende afectar el consumo y, por tanto, desde un punto de vista sustancial o de fondo no constituye nada nuevo, sino una forma de recaudar un tributo monofásico, aplicado sobre el valor total del bien a nivel del consumidor final.

Hemos constatado que se trata de un "sistema", elaborado por la ciencia de las finanzas, precedido de un análisis de alternativas de carácter económico, formuladas en función de los objetivos del mismo carácter, que a través del impuesto se pretende obtener. Esos estudios preliminares generaron opciones que acogidas por los textos positivos, configuran los principios que les caracterizan, aun cuando normalmente no tengan expresa consagración legal.

En consecuencia, la estructura jurídica del IVA se ha hecho en función de las finalidades económicas que motivaron su establecimiento. De ahí que los esfuerzos de la doctrina tradicional por tratar de dar, como ha dicho un autor, "racionalidad jurídica" a esta extraña figura, han sido infructuosos; los conceptos tradicionales del Derecho tributario son incapaces, por sí solos, para explicarla, haciendo imperativo una revisión de los mismos. Con acierto se ha sostenido que "...el IVA es un impuesto en que las construcciones dogmáticas ideadas para explicar el fenómeno de las relaciones jurídicas en el campo tributario presentan fisuras, no tanto en el aspecto formal como en el sustancial del impuesto. Ajustarnos a dicha dogmática lleva, a veces, a hipotizar ficciones que chocan con la realidad de las cosas. Una importante misión del jurista, hoy en día, consiste en revisar dichas estructuras dogmáticas que ahorman nuestra interpretación, comprimiéndola en exceso en ocasiones, para dar una idea más viva, más real, del fenómeno financiero sobre el plano jurídico"⁸⁰.

Todo ello nos lleva a compartir el planteamiento de aquellos autores que estiman de especial relevancia en el ámbito de la interpretación jurídica, la consideración del aspecto teleológico o finalista que, referido al IVA, implica considerar al momento de la aplicación e interpretación de la ley, la circunstancia de que éste constituye, en definitiva, un impuesto al consumo.

Quisiéramos precisar, sin embargo, que nuestra posición no debe considerarse dentro de las corrientes que sustentan la tesis de la llamada "interpretación econó-

⁸⁰ Martín Sesma, Francisco, op. cit., pág. 497.

mica", puesto que no se limita al problema de la calificación del hecho gravado,⁸¹ sino que comprende toda la estructura del impuesto. Las principales instituciones jurídicas del tributo no pueden ser explicadas sino en función del objetivo económico que, precisamente, esas instituciones pretenden concretar. En caso contrario, el esquema normativo que, como hemos dicho, es eminentemente "funcional", no tendría sentido, quedando limitado el intérprete a la mera exégesis, puesto que el recurso a los conceptos tradicionales no le proporcionan la racionalidad jurídica que esta labor requiere.

Como veremos posteriormente, numerosos problemas y vacíos que se presentan en la aplicación práctica del tributo sólo pueden ser resueltos incorporando al análisis los antecedentes económicos que el legislador tuvo presente al establecer una determinada alternativa en la legislación chilena.

No podemos silenciar, sin embargo, que esta posición es discutida por algunos destacados autores. Así, Fantozzi, a propósito de la legislación italiana, ha señalado: "il carattere saliente della nuova imposta è dato... dall'assoluto formalismo del suo meccanismo applicativo che consente di prescindere, in una indagine giuridica, da qualunque giudizio circa la bontà della denominazione ovvero l'attitudine a colpire la fase del consumo"⁸².

El profesor Bosello, comparte esta posición afirmando: "In definitiva quindi l'affermazione che l'iva sia (o non sia) classificabile fra le imposte di consumo (o dirette a colpire il consumo, etc.) non dovrebbe apparire per il giurista, di molto rilievo"⁸³; reconociendo, sin embargo, la tendencia de una parte de la doctrina a formular en el proceso de interpretación, juicios de racionalidad según la correspondencia de la norma respecto del esquema de imposición al consumo que se supone ella debe cumplir.

Estamos conscientes de que un planteamiento como el que sustentamos se enfrentará, necesariamente, a las normas de interpretación contenidas en el Código Civil. La doctrina chilena ha hecho ya presente los problemas que estas normas generan, a los cuales puede agregarse, entonces, el de la interpretación de la ley tributaria. Creemos, sin embargo, que ésta es materia que debe ser objeto de regulación expresa en el Código del ramo, como ocurre en la Ley General española. En el intertanto, alguna ayuda en este sentido podría obtenerse incorporando al texto del DL 825 una referencia expresa, como ocurre en la ley del IVA de España, a la circunstancia de constituir éste un impuesto indirecto al consumo.

⁸¹ Por el contrario, tal vez, precisamente por ser éste un hecho gravado, por así llamarlo, formal, es el que, en nuestra opinión, menos problemas plantea en la aplicación práctica del tributo.

⁸² El carácter relevante del nuevo impuesto está dado... por el absoluto formalismo de su mecanismo de aplicación que permite prescindir, en una indagación jurídica, de cualquier juicio acerca de la bondad de la denominación o de la aptitud para afectar la base del consumo. Fantozzi, citado por Bosello, op. cit., pág. 15.

⁸³ En definitiva de allí que la afirmación en cuanto a que el I.V.A. sea (o no sea) clasificable entre los impuestos al consumo (o dirigido a afectar el consumo) no debe aparecer para el jurista de mucha relevancia. Bosello, op. cit., pág. 16.